

**UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO
ESCUELA DE CONTABILIDAD**



**ANÁLISIS Y EVALUACIÓN DE LA DETERMINACIÓN DEL
COEFICIENTE PARA EL CÁLCULO DE LOS PAGOS A
CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA EJERCICIO 2014, Y
SUS IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS CON LA NIC 11:
CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN EN LA EMPRESA
CONSTRUCTORA TECNT S.A.C.**

**TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO DE:
CONTADOR PÚBLICO**

**AUTOR:
Bach. Patricia Ysabel Usquiano Torres**

Chiclayo, 01 de Julio del 2016

**Análisis y Evaluación de la Determinación del Coeficiente para el cálculo de los
Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta ejercicio 2014, y sus implicancias
tributarias con la NIC 11: Contratos de Construcción en la empresa constructora
TECNT S.A.C.**

POR:

Patricia Ysabel Usquiano Torres

Presentada a la Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad Católica Santo
Toribio de Mogrovejo, para optar el Título de:

CONTADOR PÚBLICO

APROBADO POR:

Mgtr, Leoncio Oliva Pasapera
Presidente de Jurado

CPC. Rosita Catherine Campos Diaz
Secretaria de Jurado

Mgtr. CPC Flor de María Beltrán Portilla
Vocal/Asesor de Jurado

CHICLAYO, 2016

DEDICATORIA

A:

Dios, por darme la oportunidad de vivir, por fortalecer mi corazón e iluminar mi mente, por haber puesto en mi camino a aquellas personas que han sido mi soporte y compañía durante todo el periodo de estudio.

Mi madre, por darme la vida, por su apoyo y su confianza, porque siempre creyó en mí y en mis sueños, porque su amor incondicional fue el soporte de la confianza que tuve para el cumplimiento de mis objetivos. Mamá gracias por darme una carrera para mi futuro, todo esto te lo debo a tí.

Mi abuelita Olga, con su sabiduría me ha enseñado a ser quien soy, por su paciencia y amor, por enseñarme el camino de la vida.

Mi hermana, por estar conmigo y alegrarme los días.

Mi padre, que en paz descanse.

Usquiano Torres, Patricia Ysabel.
Investigadora.

AGRADECIMIENTO

La presente Tesis es un esfuerzo en el cual, directa o indirectamente, participé en varias personas leyendo, opinando, corrigiendo, animando mi espíritu de investigación.

A mi querida profesora MGTR Flor de María Beltrán Portilla, por ser ejemplo y guía durante mi carrera universitaria.

Al Dr. Pedro Palacios Contreras, mi tío, por ser siempre mi modelo de vida a seguir.

Usquiano Torres, Patricia Ysabel.
Investigadora.

RESUMEN

En nuestro país, el sector construcción se torna como uno de los protagonistas más importantes de la producción nacional. Sin embargo en los dos últimos años se ha visto afectado por la desaceleración de la economía peruana.

El contrato de construcción en el Perú se encuentra contablemente regulado por la NIC 11 “Contratos de Construcción”, y Tributariamente, la Ley del Impuesto a la Renta (D.S. N° 179-2004) establece un tratamiento especial para los mismos, siendo dos sistemas a los cuales puede acogerse según las condiciones que mejor le convenga, respecto a su declaración de Impuesto a la Renta como la correcta determinación de su coeficiente aplicado a sus Pagos a Cuenta.

El objetivo principal de esta investigación es analizar y evaluar la correcta determinación del coeficiente para el cálculo de los pagos a cuenta a aplicar en la compañía TECNT SAC en el ejercicio 2014, por ello la hipótesis a demostrar fue que la compañía determina correctamente el coeficiente, teniendo en consideración lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta en concordancia con el Reglamento y con las Normas Contables, de manera que razonablemente calcule sus Pagos a Cuenta. Es necesario señalar que, en época de tensión y de exposición a la crisis, tener un buen nivel de liquidez y evitar contingencias con la Administración Tributaria reafirma la estabilidad de la compañía.

Finalmente los resultados muestran que la compañía considera ciertos ajustes propios del rubro de construcción a sus ingresos netos, por lo que incrementa el porcentaje del coeficiente a aplicar. En la presente investigación, se desarrollan aspectos tributarios a tener en cuenta en la determinación del coeficiente para el cálculo de los pagos a cuenta mensuales en el ejercicio 2014, permitiendo visualizar una mayor liquidez.

Palabras Claves:

Coeficiente, Pago a Cuenta, Impuesto a la Renta, Contratos de Construcción

ABSTRACT

In our Country, the construction sector has become in the most important producer of the national economy, but in the last two years the sector has been affected by the slowdown of the economy. In our Country, accounting for construction contracts is regulated by IAS 11 "Construction Contracts", and the taxes of construction contracts are regulated by the "Income Tax Law Legislative Decree. N°179-2004". This law provides special treatment for construction contracts, there are two systems to which the companies could take benefits, conveniently.

The main objective of the research is to analyze and evaluate the coefficient calculation for the determination of prepayments of the company TECNT SAC for 2014. The hypothesis to prove the company calculates the coefficient using accounting regulations and the taxes law, then they could define if the company makes a reasonable prepayment of income tax.

It's needless to say, in times of crisis and economic tension, the company must have a good level of liquidity, because it reaffirms the stability of their operations.

The results of this research showed the Company has considered some additions and deductions to net income of the construction sector, this makes increase the percentage of coefficient. In this research, I detailed the tax aspects that should be applied in the coefficient calculation of determination of prepayments in the company allows greater liquidity.

Keywords:

Coefficient, Prepayments, Income Tax, Construction Contracts.

ÍNDICE

Dedicatoria

Agradecimiento.

Resumen Ejecutivo.

Abstract

I.	INTRODUCCIÓN	13
II.	MARCO TEÓRICO	16
2.1.	Antecedentes del Tema	16
2.2.	Bases Teóricas Científicas	19
2.2.1.	Contratos de Construcción	19
2.2.1.1.	Definición.....	19
2.2.1.2.	Caracteres Jurídicos.....	20
2.2.1.3.	Sujetos	20
2.2.1.4.	Tipos de Contrato.....	21
2.2.1.5.	Obligaciones del Contratista.....	23
2.2.1.6.	Obligaciones del Comitente.....	24
2.2.1.7.	Inspección, Comprobación y Aceptación de la obra	25
2.2.1.8.	Extinción del contrato.....	26
2.2.2.	Tratamiento Contable	26
2.2.2.1.	NIC 1	26
2.2.2.2.	NIC 11	27
2.2.2.2.1.	Generalidades	27
2.2.2.2.2.	Identificación de Contratos.....	30
2.2.2.2.3.	Ingresos del Contrato.....	31

2.2.2.2.4. Costos del Contrato de Construcción	35
2.2.2.2.5. Reconocimiento de Ingresos y Gastos del Contrato.....	38
2.2.3. Tratamiento Tributario	38
2.2.3.1. Impuesto a la Renta.....	40
2.2.3.2. Métodos Tributarios para Contratos de Construcción.....	46
2.2.3.3. Reforma Tributaria: Derogación del Inciso C	48
2.2.4. Los Pagos a Cuenta	50
2.2.4.1. Marco General.....	50
2.2.4.2. Cálculo del Coeficiente.....	52
2.2.4.3. Pagos a Cuenta marzo- diciembre.....	54
2.2.4.4. Modificación y Suspensión de los Pagos a Cuenta.....	55
 III. METODOLOGÍA.....	58
3.1. Tipo de Investigación.....	58
3.2. Diseño de Investigación.....	59
3.3. Población.....	59
3.4. Muestra	59
3.5. Métodos, Técnicas e instrumentos de recolección de dato.....	60
3.5.1. Métodos.....	60
3.5.2. Técnicas.....	60
3.5.2.1. Técnica de Gabinete.....	60
3.5.2.2. Técnica de Campo.....	61
3.5.2.3. Instrumentos	61

IV.	RESULTADOS Y DISCUSIÓN	62
4.1.	DESCRIPCIÓN DE LA EMPRESA	62
4.1.1.	Historia.....	62
4.1.2.	Información General	64
4.1.3.	Tamaño de la Organización	64
4.1.4.	Misión y visión	65
4.1.5.	Organigrama.....	66
4.1.6.	Aspectos Importantes de la Organización.....	66
4.1.6.1.	Tipos de Servicios que produce	66
4.1.6.2.	Mercados a los que destina su servicio	67
4.1.6.3.	Competidores	67
4.1.6.4.	Principales Clientes.....	68
4.1.6.5.	Principales Proveedores.....	70
4.1.6.6.	Mapa de Procesos.....	71
4.1.6.7.	Contratos Vigentes	72
4.1.6.8.	Contratos Concluidos.....	74
4.1.7.	Estados Financieros.....	77
4.1.8.	Aspectos Tributarios.....	79
4.2.	APLICACIÓN TRIBUTARIO- CONTABLE DE LA COMPAÑÍA PARA LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN.....	81
4.2.1.	Determinación del Coeficiente de la Compañía para el Cálculo de los Pagos a Cuenta.....	82
4.3.	Situación Tributaria y Contable de los Contratos de Construcción de la Compañía TECNT y Discusión de la Situación Observada.....	87

4.4. Propuesta de Procedimiento para la Determinación del Coeficiente del Impuesto a la Renta de la Compañía TECNT SAC	98
V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	97
VI. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	99
VII. ANEXOS.....	103

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 01: Servicios Ofrecidos por TECNT PERÚ.....	66
Tabla 02: Principales Proveedores.....	70
Tabla 03: Estado de Resultados Integrales – Declarados en el PDT 682.....	83
Tabla 04: Detalle De Proyectos Diferidos Liquidados En El Ejercicio 2013.....	85
Tabla 05: Detalle por Obras de Construcción.....	86
Tabla 06: Cálculo de Coeficiente.....	86
Tabla 07: Cálculo Total de Pago a Cuenta ejercicio 2014.....	87
Tabla 08: Detalle de Ingresos ejercicio 2013.....	92
Tabla 09: Detalle de Ingresos por Obras y Servicios.....	93
Tabla 10: Estado de Resultados – Cálculo Propuesto.....	94
Tabla 11: Propuesta de Cálculo de Coeficiente.....	95
Tabla 12: Diferencia entre Anticipo de Impuesto Resultante y Anticipo de Impuesto Propuesto.....	96
Tabla 13: Matriz de Consistencia.....	103

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Tamaño de la Organización.....	64
Figura 2: Misión y Visión.....	65
Figura 3: Organigrama.....	66
Figura 4: Mapa de Procesos.....	71
Figura 5: Estado de Situación Financiera.....	77
Figura 6: Estado de Resultados Integrales.....	78
Figura 7: Estado de Resultados Integrales – Declarados en el PDT 682.....	89
Figura 8: Cálculo Propuesto de Ingresos.....	101

I. INTRODUCCIÓN

En nuestro país, el sector construcción ejerce mayor dinamismo en la economía nacional. Según la Cámara Peruana de la Construcción el sector ha crecido en un 198% a partir del año 2002 teniendo en cuenta las altas y bajas propias de la economía nacional a lo largo del tiempo. Asimismo se estima que el crecimiento seguirá dándose pese al panorama del mercado. El Diario Gestión publicó el 17 de mayo del 2015, que el Instituto Nacional de Estadística e Informática indicó que la economía creció en un 1.22% y, según las estadísticas, muestran la lenta recuperación del sector. En línea con ello, el mismo diario emitió una publicación el 23 de julio del mismo año, en la que nos informa que la agencia Moodys (agencia de calificación de riesgo), afirma que las empresas de dicho sector resistirán la desaceleración económica que vive el país hasta mediados o fines del 2016, impulsadas por el aumento del gasto público en infraestructura en la segunda mitad de dicho año.

En todo lo expuesto, cuando se trata el tema de empresas constructoras se refiere a empresas contratistas de obras que son las que ejecutan físicamente las obras objeto de un proyecto, a cambio de un precio. La presente investigación tuvo como objetivo principal analizar y evaluar la correcta determinación del coeficiente para el cálculo de los pagos a cuenta a aplicar en la compañía TECNT SAC respecto del ejercicio 2014, en el cual se estudió a profundidad los aspectos contables y tributarios en la gestión de los contratos de las empresas de construcción.

El estudio se desarrolló conforme a una investigación de tipo ex post facto, teniendo como variables, el pago a cuenta del Impuesto a la Renta y La NIC 11: Contratos de Construcción, por lo que la hipótesis a demostrar fue: “La compañía determina correctamente el coeficiente para el cálculo de sus pagos a cuenta

correspondiente al ejercicio 2014, teniendo en consideración lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta en concordancia con su reglamento y con las normas contables que regulan los contratos de Construcción – NIC 11, de manera que calcule correctamente sus pagos a cuenta”.

Al respecto, es necesario tener en cuenta que, en época de tensión y de exposición a la crisis, tener un buen nivel de liquidez reafirma la confianza del mercado.

Ahora bien, en el marco teórico de la presente investigación se presentan los antecedentes y las bases teórico científicas, en las cuales se conceptualizó el contrato de construcción, ampliando el concepto con el tratamiento contable y tributario. En adición a ello, el contrato de construcción se encuentra contablemente regulado por la NIC 11 “Contratos de Construcción” la cual tiene como objetivo establecer el tratamiento contable que debe aplicarse a los ingresos y costos, principalmente porque dichos contratos se desarrollan en varios periodos, los cuales podrían generar dificultades en cuanto a la asignación de los ingresos y costos del contrato en un solo ejercicio.

Tributariamente la Ley del Impuesto a la Renta establece un tratamiento especial a efectos de la determinación de la Renta a declarar, en el contiene dos sistemas al cual puede acogerse según las condiciones que mejor le convenga. Es importante mencionar que antes del 01 de enero de 2013 la LIR proponía un tercer sistema a acogerse. Según lo analizado, la compañía se acoge a este sistema, ya derogado y considera ciertas adiciones y deducciones propias del rubro de construcción como ingresos netos, por lo que incrementa el porcentaje del coeficiente.

Es importante mencionar que la carga tributaria debe ser establecida con criterios de racionalidad, proporcionalidad y progresividad, para no generar la rescisión económica y la evasión en su cumplimiento.

Por su parte Spisso (1991, p.14) señala que el tributo constituye el precio que hay que pagar para sufragar los gastos del gobierno encargado de cumplir la Constitución, asimismo precisa que el gobierno no crea riqueza, sino que debe promoverla, por ello, los tributos que se establezcan no deben recaer sobre el capital sino sólo sobre el gasto o la renta, ya que, de lo contrario se transita hacia la destrucción de la nación.

En relación con lo expuesto, la presente investigación desarrolló los aspectos tributarios a tener en cuenta teniendo en consideración los sistemas que detalla la LIR, indicando cual es la más conveniente para la compañía.

Asimismo, se describe el diseño metodológico utilizado en la presente investigación, así como la descripción de la compañía y el método que la misma empleó para la determinación de sus pagos a cuenta. Según Amat (2008, p.18) es importante que tengamos un diagnóstico consecuente de un análisis de todos los datos relevantes de la compañía, e informar de sus puntos fuertes y débiles. De no ser así la compañía no se detectarán a tiempo las situaciones que requieren medidas correctivas.

En la discusión, se refuta lo que la compañía vino realizando, y en la propuesta se destaca en opinión de esta investigación que elementos deben componer la determinación del coeficiente con su respectiva justificación.

La investigación se justifica porque ha permitido dar una aproximación a la comunidad científica y a la sociedad en general sobre la identificación de los elementos que componen la correcta determinación del coeficiente para el Pago a Cuenta en una compañía constructora. Cabe señalar que la presente investigación posibilita ser un antecedente para investigaciones tributarias que posteriormente puedan realizarse, lo que permitiría dar nuevas luces y aportes a dicha actividad económica.

La Autora.

II. MARCO TEÓRICO

2.1. Antecedentes del Tema

Se ha realizado la búsqueda de trabajos de investigación y/o textos similares al estudio que se presenta, ubicando los estudios que citamos a continuación:

De Los Santos, (2010) En su tesis doctoral, "Análisis multidimensional de la estructura del coste en las obras y su integración en el resultado de la empresa constructora en función del establecimiento de objetivos", hace mención a la importancia del sector de la construcción como generador de riqueza en una economía, es una razón suficiente como para justificar la necesidad de abordar estudios como el que se presenta.

En general, los datos utilizados por las empresas para la obtención del resultado se basan en el cálculo del coste incurrido hasta la fecha, la venta por obra ejecutada hasta esa fecha, y el resultado final previsto. Como se expone en este trabajo.

El fin de simplificar esa labor, la normativa en vigor ofrece la posibilidad de la utilización de criterios generalmente aceptados. De manera que en la práctica la totalidad de empresas constructoras españolas utilizan el método 9 del "porcentaje de realización" o "grado de avance" para reconocer sus resultados económicos a medida que la obra se va ejecutando. Así, el resultado a una fecha es el valor que se obtiene al aplicar el porcentaje de realización de la obra en esa fecha, al margen final esperado.

Para tener una visión global tanto del contenido de este trabajo como de los objetivos que nos impusimos al comienzo del mismo, conviene establecer resumidamente los datos de partida investigados, y las consideraciones previas necesarias para justificar el planteamiento general.

La importancia del sector de la construcción en una economía es una razón suficiente como para justificar la necesidad de estudios referentes al cálculo de las cifras de resultado económico de las empresas constructoras que contribuyen a esa generación.

El hecho de que la actividad constructora presente frecuentemente una notable complejidad, tanto desde el punto de vista técnico como económico administrativo, refuerza la necesidad de prestar una especial atención a esta industria, teniendo en cuenta las singularidades que le son propias. Existen criterios generalmente aceptados para el reconocimiento de resultados. Tras la investigación realizada, nos atrevemos a afirmar que el más utilizado por las empresas constructoras españolas es el denominado "porcentaje de realización" o "grado de avance", quedando prácticamente descartado, en la actualidad, el de "contrato cumplido".

Solis Calvo (2009) En su tesis de pregrado, "La Norma Internacional De Contabilidad (Nic 11) – En La Gestión De Los Contratos En Las Empresas De Construcción En Lima Metropolitana", tiene como objetivo general del presente trabajo de investigación fue analizar los aspectos contables en la gestión de los contratos de las empresas de construcción en Lima Metropolitana, siendo la presente información una herramienta útil para el desarrollo de la gestión de las empresas en el sector de construcción. Teniendo en cuenta que el punto crítico es la falta de conocimiento y divulgación, la falta de eficiencia en la gestión de los contratos de construcción, ya que ello conlleva a la falta de aplicación y manejo en la gestión de la norma contable NIC 11, en las empresas de construcción.

Los resultados del trabajo de campo mostraron que gran parte de las empresas de construcción tienen serias dificultades para cumplir con los requisitos que

establece la norma internacional de contabilidad NIC 11, en la gestión de los contratos en las empresas de construcción.

En el sector construcción, los contratos constantemente son modificados, por variaciones en el tiempo o modificaciones de obra, sin embargo estas modificaciones debieron haber sido planificadas con anticipación, lo que permitirá un mejor cumplimiento de las tareas. El no hacerlo origina que las modificaciones incrementen los gastos afectando directamente a la rentabilidad de las empresas.

En Lima Metropolitana las empresas del sector construcción todavía no han adquirido la experiencia de contabilizar todos los contratos de construcción de acuerdo a la norma internacional de contabilidad NIC N° 11 Contratos de construcción, sin embargo la mayoría de empresas registran sus operaciones para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, las cuales están referidas específicamente al cálculo del impuesto a la renta.

Se citan los siguientes artículos a manera de antecedentes al estudio realizado:

Bernal, J. (2009). En su artículo “Tratamiento tributario y contable en las empresas constructoras” indica que, con la finalidad de determinar la renta bruta para fines tributarios en las empresas dedicadas a la actividad de la construcción, la Ley del Impuesto a la Renta ha establecido en su artículo 63°, que si los contratos de obra se ejecutaran durante un período de duración demás de un ejercicio pueden acogerse a cualquiera de los tres métodos señalados en dicho artículo. Asimismo agrega que para establecer el tratamiento contable debemos tener en cuenta la Norma Internacional de Contabilidad número once (NIC11) Contratos de Construcción, en dicha norma se establece que si el resultado de un contrato se puede estimar confiablemente, se deben reconocer los ingresos y

costos asociados a dicho contrato en el ejercicio teniendo como referencia de avance de la obra al cierre del balance, es decir al 31 de diciembre.

García, J. (2012). En su artículo “Contrato de construcción- Modificación al artículo 63° de la LIR”, refiere que considerando las modificaciones expuestas en la norma tributaria publicada, las incidencias futuras contabilizadas, por la presencia de diferencias temporales respecto al reconocimiento de ingresos y costos en relación a los reparos tributarios, no requieren un ajuste contable al cierre del ejercicio respecto de los activos y pasivos tributarios que se hayan ingresado a la contabilidad por contratos de construcción y similares celebrados en periodos y momentos anteriores a la presente modificación, esto es por la aplicación de la Cuarta Disposición Complementaria del Decreto Legislativo N° 1112, que si bien es una indicación de tipo tributario, la interpretación de la misma permite la aplicación de criterios contables expuestos en la NIC 11 Contratos de Construcción y NIC 12 Impuesto a las Ganancias.

2.2. Bases teóricas Científicas

2.2.1. Contratos de Construcción

2.2.1.1. Definición

Según el Código Civil, el Contrato de Construcción se denomina contrato de obra y se encuentra definido en el Artículo 1171, el cual señala que el contrato de obra consiste en que el contratista se obliga a hacer una obra determinada y el comitente a pagarle una retribución.

Actualmente, con los avances que ha tenido la industria y los cambios que ha sufrido el mercado, los clientes se ven obligados a tomar numerosas decisiones referentes a la estructuración de los

contratos, las cuales tendrán gran influencia en el éxito del proyecto, especialmente en dos aspectos muy importantes para el cliente: el tiempo y el costo.

La complejidad de cada proyecto de construcción marcará el camino al cliente o promotor para tomar decisiones acerca del tipo de contrato que más acomoda al proyecto, debiendo reconocer que cada tipo opera de una manera única, creando diferentes relaciones entre el cliente y contratista y que, por lo tanto su empleo tiene un resultado particular en cada situación.

2.2.1.2. Caracteres Jurídicos

Sus características principales son:

- Es bilateral: Genera obligaciones recíprocas entre el propietario o comitente y el contratista.
- Es principal: Tiene autonomía.
- Es oneroso: No cabe a título gratuito
- Es consensual: Basta el acuerdo de voluntades.

2.2.1.3. Sujetos

- El contratista que se obliga a hacer una obra determinada; y,
- El comitente, generalmente el dueño de la cosa adquirida o el beneficiario del servicio, por el cual paga una determinada cantidad de dinero, en calidad de retribución.

Tal y como lo especifica el Art 1772 del Código Civil “El contratista no puede subcontratar íntegramente la realización de la obra, salvo autorización escrita del comitente. La responsabilidad frente al

comitente es solidaria entre el contratista y el subcontratista, respecto de la materia del subcontrato.”

Asimismo en el Art 1775, El contratista no puede introducir variaciones en las características convenidas de la obra sin la aprobación escrita del comitente.

2.2.1.4. Tipos de Contrato

La clasificación o denominación de cada tipo de contrato depende en gran medida de la forma de realizar el pago al contratista.

En este sentido Smith (2002, p.194) señala tres formas básicas de pago o tipos de contratos:

- Aquel basado en el precio, en nuestro medio llamado Suma Alzada
- El basado en ratios o cantidades, conocido en nuestro medio como Precios Unitarios
- El basado en el costo, que funciona en base a incentivos y constituye un intermedio entre los dos anteriores.

El Artículo 56 del Texto Único Ordenado de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado señala que las bases de los procesos de selección para la adquisición y contratación de bienes, servicios y ejecución de obras indicarán los sistemas o procedimientos que se utilizarán para determinar el precio y sus posibles ajustes, sobre la base de las condiciones pre-establecidas en función a la naturaleza y objeto principal del contrato. Dichos sistemas podrán ser el de suma alzada y el de precios unitarios, tarifas o porcentajes.

Según lo planteado en la Ley, en nuestro medio básicamente se manejan los contratos de suma alzada y de precios unitarios, aunque de

acuerdo a la definición del tercer tipo de contrato estudiado (contratos de incentivos), podemos establecer que éstos también se adaptan a nuestra realidad.

Además, es importante resaltar el hecho de que la Ley, indica que el mecanismo de pago por los servicios, determina el tipo de contrato entre el cliente y el contratista. En este punto analizaremos dos tipos frecuentes de contratación que actualmente se llevan a cabo en nuestro país.

- Contrato de Obra por Administración: En este modelo de contratación el constructor se encarga de supervisar y administrar la construcción, para lo cual sus honorarios serán un porcentaje pactado del costo total de la obra. El propietario hace entrega de un anticipo o fondo revolvente el cual al final de un periodo de tiempo determinado, recomendado semanalmente, el constructor hará entrega de la relación de gastos, comprobando mediante la entrega de facturas, así como su recibo de honorarios calculado en base a los gastos del periodo. Este es un contrato fácil de administrar y recomendado para obras pequeñas. Pero requiere que el propietario realice una supervisión precisa de los gastos realizados.
- Contrato de Obra por Precio Alzado: En esta opción el constructor o contratista realiza un estimado global del costo total de la obra, incluidos indirectos de obra y sus honorarios por servicios profesionales, de igual manera el propietario hace entrega de un anticipo el cual se amortizara en estimaciones pactadas, ya sean semanales o mensuales. Como el precio está pactado esto permite al propietario liberarse un poco de la necesidad de supervisión de los gastos, pero tiene la desventaja para ambas partes de poder ser

un poco injusto, ya que si el constructor se queda corto en la estimación del costo de la obra, esto representaría una pérdida para él, de igual manera si la estimación del costo estuvo sobrada el propietario estaría pagando de más. Otra desventaja es que en caso de ser necesario suspender la obra, antes de la terminación, es un tanto complicado estimar cual es el costo real sobre el cual se finiquitara el contrato.

- Contrato de Obra por Precios Unitarios: En esta variante el constructor realiza un detallado catálogo de conceptos por unidad de obra, los cuales deberán ser fácilmente medibles, el contratista calculara un costo unitario para cada concepto, por ejemplo, metros cuadrados de losa, m² de piso, que deberá incluir todos los gastos necesarios para la ejecución de esa unidad de obra, el costo final estimado de la obra será la suma de esos conceptos. Aquí también el propietario entrega un anticipo al contratista, el cual se amortizara en estimaciones semanales o mensuales, las cuales se calcularan sobre los volúmenes reales ejecutados en la construcción. Esto hace que sea un modelo de contrato muy justo para ambas partes, además de que, en caso de que la obra tenga que ser detenida por cualquier causa, se puede determinar fácilmente el monto del finiquito. La desventaja es que requiere de una mayor supervisión para estar al pendiente de los volúmenes reales de obra ejecutados. Este tipo de tipo de contrato es recomendado para obras de gran tamaño.

2.2.1.5. Obligaciones del Contratista

De acuerdo al Art. 1774 del Código Civil, el contratista tiene las siguientes obligaciones:

- Hacer la obra en el tiempo establecido en el contrato.
- Avisar al comitente de los defectos del suelo o de la mala calidad de los materiales proporcionados por éste, si se descubren antes o en el curso de la obra y pueden comprometer su ejecución regular.
- A pagar los materiales que reciba, si estos por negligencia e impericia del contratista, quedan imposibilitados de ser utilizados para la realización de la obra.
- Entregar la obra y que ésta pase a disposición del dueño.
- Es responsable ante el comitente o sus herederos, si en el curso de los 5 años desde la aceptación de la obra se destruye, total o parcialmente o el bien presenta peligro de ruina o graves defectos por vicio de la construcción, siempre que se avise por escrito de fecha cierta dentro de los 6 meses siguientes al descubrimiento o todo pacto en distinto es nulo.

También es responsable de la construcción por defecto en el suelo o por la calidad de los materiales, si hubiese suministrado dichos materiales y hubiese elaborado estudios y planos correspondientes.

2.2.1.6. Obligaciones del Comitente

Los materiales necesarios para la ejecución de la obra deben ser proporcionados por el comitente, salvo costumbre o pacto distinto.

Recibir la obra es la obligación fundamental. Puede suceder que pretenda no recibirla por dos motivos:

- Porque la obra está mal trabajada y no le satisface; y,
- Por capricho, caso en que es una infracción de la ley. Si la obra está buena, el dueño debe pagar, y si no la recibe el comitente,

puede consignarlo judicialmente a disposición del dueño, trasladando los riesgos y gastos.

El comitente antes de la recepción de la obra, tiene derecho a su comprobación, y si no lo hace sin justo motivo o no comunica el resultado dentro de un breve plazo, la obra se considera aceptada.

2.2.1.7. Inspección, Comprobación y Aceptación de la obra

El comitente tiene derecho a inspeccionar, por cuenta propia, la ejecución de la obra. Cuando en el curso de ella se compruebe que no se ejecuta conforme a lo convenido y según las reglas del arte, el comitente puede fijar un plazo adecuado para que el contratista se ajuste a tales reglas. Transcurrido el plazo establecido, el comitente puede solicitar la resolución del contrato, sin perjuicio del pago de la indemnización de daños y perjuicios.

Tratándose de un edificio o de un inmueble destinado por su naturaleza a larga duración, el inspector deber ser un técnico calificado y no haber participado en la elaboración de los estudios, planos y demás documentos necesarios para la ejecución de la obra.

El comitente, antes de la recepción de la obra, tiene derecho a su comprobación. Si el comitente descuida proceder a ella sin justo motivo o bien no comunica su resultado dentro de un breve plazo, la obra se considera aceptada.

Se entiende aceptada la obra, si el comitente la recibe sin reserva, aun cuando no se haya procedido a su verificación.

Cuando se estipula que la obra se ha de hacer a satisfacción del comitente, a falta de conformidad, se entiende reservada la aceptación a la pericia correspondiente. Todo pacto distinto es nulo.

2.2.1.8. Extinción del Contrato

El contrato se termina por muerte del contratista con quien celebró. La muerte del comitente no conlleva la extinción del contrato.

En caso de terminarse el contrato por muerte del contratista, el comitente está obligado a pagar a los herederos hasta el límite que fueran útiles las obras realizadas, en proporción a la retribución pactada para la obra entera, los gastos soportados y los materiales preparados.

2.2.2. Tratamiento Contable

Existe una serie de convenios, normas y procedimientos que constituyen la base para el registro contable de las operaciones económico- financieras que se dan en la organización.

Fonseca (2007, p.131) indica que en el Perú, la contabilidad está normada por los principios de contabilidad generalmente aceptados, que comprenden las Normas Internacionales de Información Financieras- NIIF que incluyen a las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC.

Tanaka (2001, p.26) señala que las Normas Internacionales de Contabilidad son una serie de conceptos – guía que regulan la labor del profesional contable. Año a año se van modernizando y actualizando de acuerdo a los cambios que se dan en el contexto mundial.

2.2.2.1. NIC 1

En cumplimiento de lo dispuesto por la NIC 1, párrafos 27 y 28; indica que para la presentación de los Estados Financieros se debe tener en cuenta la base contable de acumulación (devengo).

Según Abanto (2014, p.74) señala según la Norma Internacional de Contabilidad 1, que “Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo)”.

Cuando se utiliza la base contable de devengo, una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el Marco Conceptual.

2.2.2.2. NIC 11

2.2.2.2.1. Generalidades

En la actualidad nuestro país se encuentra en el “Boom de la Construcción” situación que pone en alerta a los usuarios de información financiera de una adecuada lectura sobre el desempeño de las compañías, lo que obliga a que los responsables de dicha información sean diligentes y ellos representen fielmente la gestión del negocio.

La Norma Internacional de Contabilidad N° 11 orienta y prescribe normas y políticas contables para registrar los ingresos relacionados con los negocios vinculados a la construcción y que en algunas situaciones abarcan más.

Atanacio Jara H. (2008, p.24) indica algunas generalidades la Norma Internacional de Contabilidad N° 11 -Contratos de construcción. “La NIC 11 Contratos de construcción fue emitida por

el comité de normas internacionales en diciembre de 1993. El cual sustituyó a la NIC 11 Contabilización de los contratos de construcción (emitida en marzo de 1979). En mayo de 1999 un párrafo fue modificado por la NIC 10, hechos ocurridos después de la fecha de balance.

Esta Norma debe ser aplicada para la contabilización de los contratos de construcción, en los estados financieros de los contratistas, quienes llevan a cabo una actividad encaminada a la realización de obras que han de dar como fruto estructuras nuevas, preparación de obras, construcción de inmuebles y obras de ingeniería civil, instalaciones en edificios entre otros. Si bien la norma no define el término contratista, pone especial énfasis en el término “Contratos de Construcción”, que para sus propósitos, incluye también la prestación de servicios directamente relacionados con la construcción del activo, por lo que las Compañías que presten servicios de gestión y gerencia obras están obligados también a la aplicación de esta norma.

El compendio de Normas Internacionales de Contabilidad del Instituto Pacífico (2012, p.79), cita que el objetivo de la NIC 11 presente norma es prescribir el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los contratos de construcción. Debido a la naturaleza propia de la actividad llevada a cabo en los contratos de construcción, la fecha en que la actividad del contrato comienza y la fecha en la que termina el mismo, caen normalmente, en diferentes períodos contables, por tanto, la cuestión fundamental al contabilizar los contratos de

construcción es la distribución de los ingresos de actividades ordinarias y los costos que cada uno de ellos genere, entre los períodos contables a lo largo de los cuales se ejecuta.

Un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización y también la prestación de servicios directamente relacionados

De la misma manera Apaza (2012, p.88) expone dos tipos de contratos:

1. **Contrato a precio Fijo o Suma Alzada:** El contratista un precio fijo establecido en el contrato. En algunos casos, sujeto a una escala progresiva de costo.
2. **Contrato Margen sobre el Costo:** El contratista recibe el reembolso de los costos admisibles más un porcentaje de estos o un honorario fijo.

Indica que para los propósitos de esta norma, el término contratos de construcción incluye:

- Los contratos de prestación de servicios que estén directamente relacionados con la construcción del activo, por ejemplo, los relativos a servicios de gestión del proyecto y arquitectos, y

- Los contratos para la demolición o rehabilitación de activos, y la restauración del entorno que puede seguir a la demolición de algunos activos.

Las fórmulas que se utilizan en los contratos de construcción son variadas, pero para los propósitos de esta norma se clasifican en contratos de precio fijo y contratos de margen sobre el costo. Algunos contratos de construcción pueden tener características de una y otra modalidad, por ejemplo en el caso de un contrato de margen sobre el costo con un precio máximo concertado. En tales circunstancias, el contratista necesita considerar todas las condiciones expuestas en los párrafos 23 y 24 de la NIC 11, para determinar cómo y cuándo reconocer los ingresos de actividades ordinarias y los gastos correspondientes al contrato.

2.2.2.2.2. Identificación de Contratos

Apaza (2011, p.67) Agrega además que los requisitos contables se aplican, generalmente, por separado para cada contrato de construcción, según lo indicado en la presente norma. No obstante, en ciertas circunstancias y a fin de reflejar mejor la esencia económica de la operación, es necesario aplicar la norma independientemente a los componentes identificables de un contrato único, o juntar un grupo de contratos a efectos de su tratamiento contable.

A. Contrato de Construcción Separado (Por Cada Activo)

En este tipo de contrato existen propuestas separadas, están sujetos a negociaciones independientes, pueden ser identificados los costos e ingresos.

Ejemplo: Aeropuerto, Edificio, Carretera, Puente, Represa, Gaseoducto, etc.

B. Contrato de Construcción Por Grupo (Como Contrato Único)

Cuando la negociación del grupo de contratos como un paquete único, solo forma parte de un solo proyecto con un margen de utilidad el contratos se ejecutan en simultáneo o en forma continua.

Ejemplo: construcción de conjunto habitacional, con contratos individuales con los propietarios de las casas o departamentos.

C. Contratos por un Activo Adicional

Como un activo con contrato separado, cuando:

Son significativamente diferentes en diseño, tecnológico o función respecto al cubierto por el contrato.

Negociación del precio del activo sin considerar el precio del contrato original.

Ejemplo: existe contrato para construcción de una residencia y se efectúa contrato adicional para construir una piscina en el mismo activo.

2.2.2.2.3. Ingresos del Contrato

Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda estimarse con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias del contrato y los costos del contrato asociados con el contrato de construcción como ingresos de actividades ordinarias y gastos por referencia al grado de terminación de la actividad del contrato al final del período sobre el que se informa (a veces conocido como el método de porcentaje de

terminación). La estimación fiable del resultado requiere estimaciones fiables del grado de terminación, costos futuros y cobrabilidad de certificaciones.

Agregan que generalmente, los requerimientos de esta sección se aplicarán por separado a cada contrato de construcción. Sin embargo, en ciertas circunstancias, es necesario aplicar esta sección a los componentes identificables por separado de un único contrato, o a un grupo de contratos para reflejar mejor la esencia económica de estos.

Los ingresos de actividades ordinarias del contrato deben comprender:

- El importe inicial del ingreso de actividades ordinarias acordado en el contrato y
- Cualquier modificación en el trabajo contratado, así como reclamaciones o incentivos:
 - a) En la medida que sea probable que de los mismos resulte un ingreso de actividades ordinarias; y
 - b) Siempre que sean susceptibles de medición fiable.

Asimismo la norma indica que los ingresos del contrato de construcción pueden ser hasta de cuatro tipos:

- 1) Ingresos pactados en el contrato, que es el monto inicial convenido

Los ingresos de actividades ordinarias del contrato se miden por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. La medición de los ingresos de actividades ordinarias

procedentes del contrato estará afectada por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros.

Las estimaciones necesitan, a menudo, ser revisadas a medida que tales hechos ocurren o se resuelven las incertidumbres. Por tanto, la cuantía de los ingresos de actividades ordinarias del contrato puede aumentar o disminuir de un período a otro. Por ejemplo:

- El contratista y el cliente pueden acordar modificaciones o reclamaciones, que aumenten o disminuyan los ingresos de actividades ordinarias del contrato, en un período posterior a aquél en que el contrato fue inicialmente pactado;
- El importe de ingresos de actividades ordinarias acordado en un contrato de precio fijo puede aumentar como resultado de las cláusulas de revisión de precios;
- La cuantía de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de un contrato puede disminuir a consecuencia de las penalizaciones por demoras, causadas por el contratista, en la terminación de la obra;
- Cuando un contrato de precio fijo supone una cantidad constante por unidad de obra, los ingresos de actividades ordinarias del contrato aumentan si el número de unidades de obra se modifica al alza.

2) Ingresos provenientes de las variaciones de trabajo contratado

Una modificación es una instrucción del cliente para cambiar el alcance del trabajo que se va a ejecutar bajo las condiciones del contrato. Una modificación puede llevar a aumentar o disminuir los ingresos procedentes del contrato.

Ejemplos de modificaciones son los cambios en la especificación o diseño del activo, así como los cambios en la duración del contrato. La modificación se incluye en los ingresos de actividades ordinarias del contrato cuando:

- Es probable que el cliente apruebe el plan modificado, así como la cuantía de los ingresos de actividades ordinarias que surgen de la modificación; y
- La cuantía, que la modificación supone, puede ser medida con suficiente fiabilidad.

3) Ingresos provenientes de reclamos

Una reclamación es una cantidad que el contratista espera cobrar del cliente, o de un tercero, como reembolso de costos no incluidos en el precio del contrato. La reclamación puede, por ejemplo, surgir por causa de que el cliente haya causado demoras, errores en las especificaciones o el diseño, o bien por causa de disputas referentes al trabajo incluido en el contrato. La medición de las cantidades de ingresos de actividades ordinarias, que surgen de las reclamaciones, está sujeta a un alto nivel de incertidumbre y, frecuentemente, depende del resultado de las pertinentes negociaciones. Por tanto, las reclamaciones se incluirán entre los ingresos de actividades ordinarias del contrato cuando:

- Las negociaciones han alcanzado un avanzado estado de maduración, de tal manera que es probable que el cliente acepte la reclamación; y
- El importe que es probable que acepte el cliente puede ser medido con suficiente fiabilidad.

4) Ingresos por pago de incentivos.

Los pagos por incentivos son cantidades adicionales reconocidas al contratista siempre que cumpla o sobrepase determinados niveles de ejecución en el contrato. Por ejemplo, un contrato puede estipular el reconocimiento de un incentivo al contratista si termina la obra en menos plazo del previsto. Los pagos por incentivos se incluirán entre los ingresos de actividades ordinarias procedentes del contrato cuando:

- El contrato está suficientemente avanzado, de manera que es probable que los niveles de ejecución se cumplan o se sobrepasen; y
- El importe derivado del pago por incentivos puede ser medido con suficiente fiabilidad.
- Reconocimiento de Ingresos y Gastos del Contrato

2.2.2.2.4. Costos del Contrato de Construcción

En línea con lo antes indicado, la presente norma destaca que los costos del contrato de construcción comprenden todos los costos atribuibles al mismo desde la fecha en que éste se convierte en firme, hasta el final de la ejecución de la obra correspondiente. No obstante, los costos que se relacionan directamente con un contrato, (porque se han incurrido en el trámite de negociación del mismo), pueden ser incluidos como parte de los costos del contrato siempre que puedan ser identificados por separado y medidos con suficiente fiabilidad, si es probable que el contrato llegue a obtenerse. Cuando los costos, incurridos al obtener un contrato, se reconozcan como un gasto del período en que han sido incurridos,

no podrán ser ya incluidos en el costo del contrato cuando éste se llegue a obtener, en un período posterior.

Las International Accounting Standards Board (IASB) indican que los costos de un contrato de construcción pueden ser:

- 1) Costos relacionados directamente tales como los costos de mano de obra, materiales, maquinaria y equipos, etc.
 - Costos de mano de obra en el lugar de la construcción, comprendiendo también la supervisión que allí se lleve a cabo
 - Costos de los materiales usados en la construcción
 - Depreciación de las propiedades, planta y equipo usados en la ejecución del contrato
 - Costos de desplazamiento de los elementos que componen las propiedades, planta y equipo, desde y hasta la localización de la obra
 - Costos de alquiler de las propiedades, planta y equipo
 - Costos de diseño y asistencia técnica que estén directamente relacionados con el contrato
 - Costos estimados de los trabajos de rectificación y garantía, incluyendo los costos esperados de las garantías; y
 - Reclamaciones de terceros.
- 2) Costos atribuibles asignados al contrato, tales como los se, los gastos generales.

Los anteriores costos pueden disminuirse por cualquier ingreso eventual que no se haya incluido entre los ingresos de actividades ordinarias del contrato, por ejemplo los ingresos por venta de materiales sobrantes o la liquidación de las propiedades, planta y equipo, una vez acabado el contrato. Los costos que pueden ser

atribuibles a la actividad de contratación en general, y pueden ser imputados a cada contrato específico, incluyen los siguientes:

- Seguros;
- Costos de diseño y asistencia técnica no relacionados directamente con ningún contrato específico; y
- Costos indirectos de construcción.

3) Costos que se cargan específicamente al cliente.

Entre los costos que son específicamente atribuibles al cliente, bajo los términos pactados en el contrato de construcción, se pueden encontrar algunos costos generales de administración, así como costos de desarrollo, siempre que el reembolso de los mismos esté especificado en el acuerdo convenido por las partes.

4) Otros costos en los que también se puede incurrir son los llamados costos pre operativos, que son aquellos en los que se incurrió para la obtención del contrato, siempre que los mismos puedan identificarse y valorarse.

En adición a lo señalado precedentemente, los costos que no puedan ser atribuidos a la actividad de contratación, o no puedan ser distribuidos a los contratos específicos, se excluirán de los costos del contrato de construcción. Entre tales costos a excluir se encuentran:

- Los costos generales de administración, para los que no se haya especificado ningún tipo de reembolso en el contrato;
- Los costos de venta;
- Los costos de investigación y desarrollo para los que, en el contrato, no se especifica reembolso alguno; y

- La parte de la cuota de depreciación que corresponde a infrautilización, porque las propiedades, planta y equipo no han sido utilizados en ningún contrato específico.

2.2.2.2.5. Reconocimiento de Ingresos y Gastos del Contrato

Cabe indicar que el reconocimiento contable de ingresos y gastos debe hacerse de acuerdo con el avance de ejecución del mismo o también llamado método de porcentaje de terminación, cuando el ingreso puede ser estimado confiablemente y los costos identificados. Ante ello Ayala (2014, p.167) indica que si el ingreso no puede ser medido de manera confiable, su reconocimiento se efectúa en la medida en que sea probable que los costos en los que se ha incurrido sean recuperables, mientras que los costos reconocidos en la medida en que se incurra en ellos. Además, si se prevé que el resultado final de la ejecución del contrato será una pérdida, ese monto deberá ser reconocido inmediatamente como gasto.

2.2.3. Tratamiento Tributario

Tributariamente la norma que define a los contratos de construcción es la Ley del Impuesto General a las Ventas, la cual en el artículo 3 inciso d) indica que se considera construcción a todas las actividades calificadas como tal en la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU).

Cabe señalar que en la Revisión 4 de la CIIU, la Sección F comprende las actividades corrientes y especializadas de construcción de edificios y

obras de ingeniería civil. En ella se incluyen las obras nuevas, reparaciones, ampliaciones y reformas, la erección in situ de edificios y estructuras prefabricadas y también la construcción de obras de carácter temporal.

Las actividades corrientes de construcción abarcan la construcción completa de viviendas, edificios de oficinas, locales de almacenes y otros edificios públicos y de servicios, locales agropecuarios, etc., y la construcción de obras de ingeniería civil, como carreteras, calles, puentes, túneles, líneas de ferrocarril, aeropuertos, puertos y otros proyectos de ordenamiento hídrico, sistemas de riego, redes de alcantarillado, instalaciones industriales, tuberías y líneas de transmisión de energía eléctrica, instalaciones deportivas, etcétera.

Esas actividades pueden llevarse a cabo por cuenta propia, a cambio de una retribución o por contrata. La ejecución de partes de obras, y a veces de obras completas, puede encomendarse a subcontratistas. Se clasifican en esta sección las unidades a las que corresponde la responsabilidad general de los proyectos de construcción.

También se incluyen las actividades de reparación de edificios y de obras de ingeniería.

Esta sección abarca la construcción completa de edificios (división 41), la construcción completa de obras de ingeniería civil (división 42) y las actividades especializadas de construcción, si se realizan sólo como parte del proceso de construcción (división 43). El alquiler de equipo de construcción con operarios se clasifica con la actividad de construcción concreta que se realice con ese equipo.

Esta sección comprende asimismo el desarrollo de proyectos de edificios u obras de ingeniería mediante la reunión de recursos financieros, técnicos y materiales para la realización de los proyectos con miras a su venta posterior. Si esas actividades no se realizan con miras a la venta posterior de los proyectos de construcción, sino para su explotación (por ejemplo, para alquilar espacio en esos edificios o para realizar actividades manufactureras en esas instalaciones), la unidad no se clasifica en esta sección, sino con arreglo a su actividad operacional, es decir, entre las actividades inmobiliarias, manufactureras, etcétera.

2.2.3.1. Impuesto a la Renta

Bravo (2002, p.64) menciona que “El Impuesto a la Renta es un tributo que se precipita directamente sobre la renta como manifestación de riqueza. En estricto, dicho impuesto grava el hecho de percibir o generar renta, la cual puede generarse de fuentes pasivas (capital), de fuentes activas (trabajo dependiente o independiente) o de fuentes mixtas (realización de una actividad empresarial = capital + trabajo). En tal secuencia de ideas, es de advertir que el Impuesto a la Renta no grava la celebración de contratos, sino la renta que se obtiene o genera por la instauración y ejecución de las obligaciones que emanan de un contrato y que en el caso de las actividades empresariales, se somete a tributación neta de gastos y costos relacionados a la actividad generadora de renta”.

Ahora bien, el tema relevante vinculado al sector construcción es el referido al reconocimiento de los ingresos. Constituye una regla básica, aplicable a los generadores de rentas empresariales (de "tercera

categoría"), reconocer los ingresos generados en un ejercicio comercial de acuerdo al criterio o principio de "lo devengado". Así, el Art. 57 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Dado que la Ley del Impuesto a la Renta, ni ninguna otra disposición tributaria contienen una definición del concepto del devengado en consecuencia, su alcance es definido según las normas contables.

De conformidad con lo antes expuesto, cabe citar a la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 1 señala que los ingresos, gastos y costos se irán reconociendo a medida que se gana el derecho o cuando se incurren en éstos y no cuando se cobren o paguen.

Si bien el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las rentas de tercera categoría, ingresos y gastos se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, el artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, nos crea una excepción a esta regla por lo que el tratamiento tributario aplicable dependerá del ejercicio al que se imputen los resultados del contrato de construcción.

La norma nos indica expresamente: Las empresas de construcción o similares, que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un (1) ejercicio gravable podrán acogerse a uno de los siguientes métodos, sin perjuicio de los pagos a cuenta a que se encuentren obligados, en la forma que establezca el Reglamento:

a) Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que resulte de aplicar sobre los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio

comercial, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de la respectiva obra;

b) Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que se establezca deduciendo del importe cobrado o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante el ejercicio comercial, los costos correspondientes a tales trabajos; o,

c) Inciso derogado por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N.º 1112, publicado el 29 de junio de 2012, que entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2013.

TEXTO ANTERIOR

c) Diferir los resultados hasta la total terminación de las obras, cuando éstas, según contrato, deban ejecutarse dentro de un plazo no mayor de tres (3) años, en cuyo caso los impuestos que correspondan se aplicarán sobre la ganancia así determinada, en el ejercicio comercial en que se concluyan las obras, o se recepcionen oficialmente, cuando este requisito deba recabarse según las disposiciones vigentes sobre la materia. En caso que la obra se deba terminar o se termine en plazo mayor de tres (3) años, la utilidad será determinada el tercer año conforme a la liquidación del avance de la obra por el trienio y, a partir del cuarto año, siguiendo los métodos a que se refieren los incisos a) y b) de este artículo.

En todos los casos se llevará una cuenta especial por cada obra.

En los casos de los incisos a) y b) la diferencia que resulte en definitiva de la comparación de la renta bruta real y la establecida mediante los procedimientos a que dichos incisos se contraen, se imputará al ejercicio gravable en el que se concluya la obra.

El método que se adopte, según lo dispuesto en este artículo, deberá aplicarse uniformemente a todas las obras que ejecute la empresa, y no podrá ser variado sin autorización de la SUNAT, la que determinará a partir de qué año podrá efectuarse el cambio.

En concordancia con el reglamento, el artículo 36° señala que

“Las empresas de construcción o similares se sujetarán a las siguientes normas a fin de determinar sus pagos a cuenta mensuales:

a) Las que se acojan al método señalado en el inciso a) del artículo 63° de la Ley considerarán como ingresos netos los importes cobrados en cada mes por avance de obra.

Para efecto de asignar la renta bruta a cada ejercicio gravable de acuerdo a lo previsto en el inciso a) del artículo 63° de la Ley, entiéndase por porcentaje de ganancia bruta al resultante de dividir el valor total pactado por cada obra menos su costo presupuestado, entre el valor total pactado por dicha obra multiplicado por cien (100).

El costo presupuestado estará conformado por el costo real incurrido en el primer ejercicio o en los ejercicios anteriores, según corresponda, incrementado en el costo estimado de la parte de la obra que falta por terminar y será sustentado mediante un informe emitido por un profesional competente y colegiado. Dicho informe deberá contener la metodología empleada así como la información utilizada para su cálculo.

TEXTO ANTERIOR

a) Las que se acojan a los métodos señalados en los incisos a) y c) del artículo 63° de la Ley considerarán como ingresos netos los importes cobrados en cada mes por avance de obra.

Las empresas que se hubieran acogido al método señalado en el inciso c) del artículo 63° de la Ley considerarán como ingresos netos los importes cobrados en cada mes por avance de las obras que se encontraran en el último ejercicio de su ejecución. Tratándose de obras a plazos mayores a tres años, los pagos a cuenta se efectuarán de acuerdo a lo dispuesto en el inciso c) del artículo 63° de la Ley.

b) En caso de acogerse al inciso b) del artículo 63° de la Ley considerarán como ingresos netos del mes, la suma de los importes

cobrados y por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante dicho mes. En el caso de obras que requieran la presentación de valorizaciones por la empresa constructora o similar, se considerará como importe por cobrar el monto que resulte de efectuar una valorización de los trabajos ejecutados en el mes correspondiente.

c) Las que obtengan ingresos distintos a los provenientes de la ejecución de los contratos de obra a que se contrae el artículo 63° de la Ley, calcularán sus pagos a cuenta del Impuesto sumando tales ingresos a los ingresos por obras, en cuanto se hayan devengado en el mes correspondiente.

Se considerarán empresas similares a que se refiere el artículo 63° de la Ley, a las que cuentan con proyectos con alto nivel de riesgo, a ser ejecutado durante más de un ejercicio gravable y cuyo resultado sólo es posible definirlo razonablemente hasta finalizar el Proyecto. Las empresas con proyectos que reúnan las características antes indicadas y opten por aplicar para tales proyectos, el régimen establecido en el Artículo 63° de la Ley, deberán solicitar a la SUNAT la autorización correspondiente. Para tal efecto, la SUNAT previa coordinación con el Ministerio de Economía y Finanzas, deberá emitir la resolución respectiva en un plazo no mayor a treinta días.

La cuenta especial por obra a que se refiere el segundo párrafo del artículo 63° de la Ley, consiste en llevar el control de los costos por cada obra, los mismos que deberán diferenciarse en las cuentas analíticas de gestión. Además se deberá diferenciar los ingresos provenientes de cada obra.

Para tal efecto el contribuyente habilitará las subcuentas necesarias.

De acuerdo con lo indicado en la Ley y el Reglamento del Impuesto a la Renta, podemos inferir que establece un procedimiento especial para efectos de la de terminación de la Renta de las Empresas Constructoras y similares, dicho procedimiento se encuentra previsto en el artículo 63 de la Ley (principalmente el referido a diferir resultados) y el artículo 36 del Reglamento (pagos a cuenta mensuales)."

Como se aprecia en la norma, los métodos de reconocimiento de los ingresos se aplicarán según se trate de contratos de obra no mayores a un ejercicio gravable o mayores a un ejercicio gravable.

En el primero, si las empresas de construcción o similares ejecutan contratos de obra cuyos resultados corresponden a un solo ejercicio gravable, a fin de reconocer los ingresos generados por dichos contratos, deberán aplicar el principio de lo devengado.

Cabe mencionar que, mediante la Resolución No. 04975-1-2006, emitida por el Tribunal Fiscal y que constituye precedente de observancia obligatoria, se ha señalado expresamente que "(...) sin embargo como ninguno de los contratos contenía obras a ejecutarse en plazos mayores a un año, no es aplicación lo establecido en el inciso c) del artículo 63 de la LIR por lo que correspondía que los resultados de la obras fuesen reconocidos de acuerdo con el principio del devengado (...)"

No obstante, el Tribunal Fiscal emitió la Resolución N° 3080-9-2010, en la cual señala "(...) a efectos de establecer la aplicación del Art. 63° de la LIR, correspondía verificar si los resultados correspondían a más de

un ejercicio gravable y no únicamente verificar la fecha señalada en el contrato (...)“

En el segundo, si los resultados corresponden a más de un ejercicio gravable se podrán aplicar los métodos de reconocimiento de ingresos señalados en el Art. 63. Estos corresponden al método de lo percibido, lo devengado y del diferimiento de ingresos.

2.2.3.2. Métodos Tributarios para Contratos de Construcción

A) Método A: De los Importes Cobrados

Para determinar la renta bruta anual, las empresas constructoras o similares asignarán a cada ejercicio gravable la renta bruta que resulte de aplicar sobre los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio comercial, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de la respectiva obra. En este caso, para los pagos a cuenta del IR, se considera como "renta neta mensual" los importes cobrados en cada mes por avance de obra.

B) Método B: De Importes Cobrados y por Cobrar

Se asigna a cada ejercicio gravable la renta bruta que se establezca deduciendo el importe cobrado o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante el ejercicio gravable, los costos correspondientes a dichos trabajos. Así, el ingreso neto mensual está constituido por la suma de los importes cobrados y por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante dicho mes.

Es importante destacar que el Tribunal Fiscal reconoce en la Resolución 9257-5-2001 “(...) Que la recurrente, en su condición de

empresa constructora, ha optado por determinar el Impuesto a la Renta de conformidad con el sistema establecido en el inciso b) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece el criterio de lo devengado (...)"

C) Método C: Diferimiento

Es importante indicar que el presente método fue devengado mediante el D.L. N° 1112 publicado el 29 de junio del 2012, con efectividad a partir del 1° de enero del 2013.

Consistía en diferir los resultados hasta la total terminación de las obras, cuando éstas, según contrato, deban ejecutarse dentro de un plazo no mayor de tres (3) años, en cuyo caso los impuestos que correspondan se aplicarán sobre la ganancia así determinada, en el ejercicio comercial en que se concluyan las obras, o se recepcionen oficialmente.

En caso la obra se deba terminar o se termine en plazo mayor de tres (3) años, se debe liquidar el avance de la obra por el trienio y la renta bruta que se genere a partir del cuarto año debe asignarse según cualquiera de los otros métodos.

El método adoptado se aplicará de manera uniforme a todas las obras que ejecute la empresa y no podrá ser variado sin la autorización de la Sunat, la cual determinará a partir de qué año se podrá aplicar el cambio.

Los métodos sólo se aplicarán a los ingresos provenientes de la ejecución de "obras". Por ende, respecto de las empresas que realicen otro tipo de actividades, los ingresos de ellas se imputarán

de acuerdo al principio de lo devengado y se añadirán los ingresos por obras, según lo ya indicado por el método escogido.

2.2.3.3. Reforma Tributaria: Derogación del Inciso C

Una de las novedades contenidas en la reforma tributaria del año 2012 (delegación de facultades Ley N° 29884) llevadas a cabo parte del Ejecutivo tiene que ver con los métodos a las que pueden acogerse las empresas de construcción o similares con la finalidad de determinar la Renta del ejercicio.

Según la única disposición complementaria del Decreto legislativo N° 1112 de fecha 29.06.12, a partir del 01 de enero de 2013, se deroga el inciso c) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta inciso referido al Método del diferido, contemplándose como uno de los principales motivos el costo innecesario para el estado al dificultar la labor de fiscalización y control de la Administración Tributaria, por cuanto el método aludido, actualmente conlleva a la revisión de ingresos, costos y gastos de hasta tres (3) años anteriores.

Así también, se expone el riesgo de cobro del impuesto ante escenarios en que las empresas acogidas a dicho método, una vez culminada la obra, estas se desaparezcan del mercado o adquieran la condición de no habido.

También se considera a la antigüedad del método que hasta el año 1994; la NIC 11 Contratos de Construcción, contemplaba el “método de terminación del contrato”, la misma que permitía a las empresas, diferir el reconocimiento de los resultados obtenidos en la ejecución de un contrato de construcción hasta la culminación

de estos. Actualmente, los mismos conceptos no guardan concordancia con la normativa contable vigente, entiéndase NIC 11 Contrato de Construcción aplicables a Estados Financieros que se preparen a partir del 01 de enero de 1995, en donde la norma indica el criterio de reconocimiento de ingresos y costos asociados a dichos ingresos en función al grado de realización del Contrato de Construcción, entiéndase terminación, teniéndose en cuenta en todo momento que los ingresos pueden ser estimados de manera confiable y se identifiquen los costos.

En línea con lo anteriormente indicado, se menciona que la ventaja injustificada para las empresas constructoras y similares comprendidas por su acogimiento al inciso c) del artículo 63° de la LIR, respecto a los demás contribuyentes que otras actividades, quienes deben reconocer sus rentas en función a la aplicación general del devengo tributario expuesto en el artículo 57° de la LIR.

Con respecto a los acogidos al inciso c) del artículo 63°, cabe indicar que la Cuarta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1112, en la cual se establece que las empresas de construcción o similares que hubieran adoptado el método establecido en el inciso c) del primer párrafo del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta hasta antes de su derogatoria, seguirán aplicando la regulación sin modificatoria, respecto de rentas derivadas de la ejecución de los contratos de obras iniciadas con anterioridad al 01 de enero de 2013, hasta la total terminación de las mismas.

La 6° DCT del D.S. N° 258-2012-EF señala que para efectos de los Pagos a Cuenta, las empresas de construcción o similares que se

encuentren comprendidas en los alcances de la citada 4° DCT del Dec. Leg. N° 1112, consideran como ingresos netos los importes cobrados en cada mes por avance de obra. Tratándose de obras a plazos mayores a tres años, los pagos a cuenta se efectuarán aplicando lo dispuesto en el artículo 36° según corresponda.

2.2.4. Los Pagos a Cuenta

2.2.4.1. Marco General

El Impuesto a la Renta es un tributo cuyo acto de determinación o liquidación de la obligación tributaria se efectúa una sola vez en el ejercicio, al ser éste uno de periodicidad anual.

García (1978, p.2) señala que sus orígenes históricos, por supuesto datan de mucho tiempo atrás, en épocas no fácilmente ubicables con generalidad, por cuanto los primeros esbozos se refieren a figuras tributarias que captaban aspectos especiales de ciertas rentas.

En este escenario, con mayor o menor intensidad según los casos, en las legislaciones sobre el impuesto a la renta latinoamericanas aparecen elementos que se prestan para pensar que el legislador utiliza como una forma de inducir un determinado comportamiento económico en los contribuyentes: que la empresa retengan utilidades(o que las distribuyan), que reinvierta en bienes de activos fijo, que se financien de tal o cual modo, etc.

Es en ese sentido, que los pagos mensuales que efectúan los contribuyentes constituyen anticipos de la obligación tributaria, que se tornará exigible una vez realizado el acto de determinación del

impuesto con ocasión de la presentación de la Declaración Anual del Impuesto a la Renta.

García (1980, p.183) indica que, los anticipos o pagos a cuenta constituyen obligaciones creadas por la ley en forma paralela a la obligación tributaria sustantiva (que se devenga solamente al final del período) y buscan que, antes de devengarse a obligación el contribuyente vaya ingresando fondos, como la típica respuesta del ordenamiento jurídico al problema de la concentración de ingresos en una sola época de vencimiento fiscal, y también, en países con inflación, como forma de precaverse de la pérdida del valor de las obligaciones en moneda expuesta a desvalorización.

Sobre este mismo punto, Villegas (1994, p.299) citando a Arístides Corti, señala que los anticipos “son cuotas de un presunto impuesto futuro. Este instituto se presenta como una obligación tributaria que determinados sujetos pasivos deben cumplir antes de que se perfeccione el hecho imponible”.

Encontrándonos ante obligaciones que surgen con antelación al nacimiento de la deuda tributaria propiamente dicha. Lo antes expuesto, nos lleva a concluir que los pagos a cuenta constituyen obligaciones legales distintas a la obligación tributaria que tendría nacimiento culminado en el ejercicio y cuya exigibilidad se produce con anterioridad al nacimiento de la obligación tributaria del impuesto.

Ley del Impuesto a la Renta (LIR), en el artículo 85, establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría están obligados a efectuar pagos a cuenta del Impuesto a la Renta (IR)”.

El pago a cuenta mensual se determina aplicando a los ingresos netos del mes el coeficiente (determinado de acuerdo al siguiente punto) o el porcentaje de 1.5 por ciento, el que resulte mayor.

En el Informe N° 51-2014-SUNAT/4B0000 la SUNAT ha resaltado que según el artículo de la LIR, para efecto de lo dispuesto en dicha norma, se consideran “ingresos netos” al total de ingresos gravables de tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza. Sin embargo, ha añadido que en relación con los pagos a cuenta del IR a que se refiere el artículo 85 de la LIR, “las ingresos netos son aquellos obtenidos por la empresa con ocasión del desarrollo de su actividad, menos los descuentos, bonificaciones, devoluciones o similares conceptos propios de la plaza.

2.2.4.2. Cálculo del Coeficiente

Nuestra Ley del Impuesto a la Renta exige a los perceptores de rentas de tercera categoría, acogidos al Régimen General, la realización de anticipos del Impuesto que en definitiva les corresponderá pagar en el ejercicio, sobre la base de los ingresos netos mensuales y de acuerdo a alguno de los dos sistemas de determinación de pagos a cuenta contenidos en la ley (sistema de Coeficientes o Sistema de porcentajes).

De esta manera, cualquiera sea el método de determinación de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, dichos anticipos se realizan sobre la base de los Ingresos Netos obtenidos en el mes, por lo que previamente se explica qué debemos entender por “Ingresos Netos”

El tercer párrafo del artículo 85 de la Ley del Impuesto a La Renta recoge una definición de ingresos netos señalar que se consideran así al “total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza”.

Por su parte, el artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta recoge esta misma definición pero excluye expresamente al saldo de la cuenta “Resultado por Exposición a la Inflación» — REI; exclusión que a la fecha no tendría ningún efecto debido a la suspensión de la aplicación de las normas de ajuste por inflación.

A partir de las definiciones antes señaladas y en concordancia con los criterios adoptados por el Tribunal Fiscal a través de la Resolución de Observancia Obligatoria N.º 2600-5-2003 publicada con fecha 16 de mayo de 2003, se pueden establecer que los ingresos netos revisten las siguientes características:

- Toman en cuenta los ingresos devengados en cada mes, es decir, ingresos mensuales sobre los cuales se tiene derecho a obtenerlos, es decir una agencia sobre ellos, En ese sentido, para que se reconozca dicho ingreso, su monto debe ser estimado confiablemente y debe ser probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la empresa.
- Son ingresos netos de devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a las costumbres de la plaza, es decir neto de aquello que responde a costumbres del mercado, propio de operaciones que realizan las empresas con terceros y por las cuales obtienen un ingreso gravable.

- Son ingresos gravables, por lo tanto no se encontrarán incluidos dentro del concepto de ingresos netos aquellos ingresos no gravados con el Impuesto a la Renta.
- Adicionalmente, es de indicarse que el Tribunal Fiscal ha emitido diversos pronunciamientos en relación a lo que no debe formar parte de los ingresos netos para el cálculo de los pagos a cuenta. Tal es el caso de la Resolución de Observancia Obligatoria N° 04184-2-2003 publicada con fecha 21 de agosto de 2003, en donde el Tribunal Fiscal se pronunció en el sentido que no procede adicionar sobre la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, las presunciones establecidas en el Código Tributario y en la Ley del Impuesto a la Renta para la determinación anual.

Por su parte, mediante la Resolución de Observancia Obligatoria N° 02760-5-06, publicada el 02 de junio de 2006, el Tribunal estableció que: «Las ganancias generadas por diferencias de cambio no constituyen ingreso neto mensual para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría a que se refiere el artículo 85° del Decreto Legislativo N.° 774, modificado por la Ley N.° 27034».

2.2.4.3. Pagos a Cuenta marzo a diciembre

Camacho (2014, p.46) indica que para los pagos a cuenta de marzo a diciembre, el coeficiente se obtiene de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio.

Para los pagos a cuenta de enero a febrero se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

De no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior o, en su caso, en el ejercicio precedente al anterior, los contribuyentes abonarán con carácter de pago a cuenta mensual el monto que resulte de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes el porcentaje de 1.5 por ciento.

Al respecto, en el Informe N° 95-2012-SUNAT/4110000, del 02 de setiembre dc 2012, la SUNAT señala que los contribuyentes que hubiesen obtenido renta imponible en el ejercicio anterior (para los pagos a cuenta de marzo a diciembre) o en ejercicio precedente al anterior, los contribuyentes deben determinar sus pagos a cuenta aplicando el 1.5 por ciento a los ingresos netos obtenidos en loa meses de marz0 a diciembre, o de enero o febrero, según corresponda.

De otro lado en el Informe N° 45-2012-SUNAT/4B0000la SUNAT señala que las ganancias por diferencias de cambio al no ser ingresos, no deben ser consideradas para la determinación del coeficiente aplicable para el cálculo de loa pagos a cuenta del IR.

2.2.4.4. Modificación y Suspensión de los Pagos a Cuenta

Los contribuyentes tienen la opción de modificar o suspender los pagos a cuenta de acuerdo a distintas opciones reguladas en los acápites i), ii) iii) del segundo párrafo del artículo 85° de la LIR.

- Según el primer acápite, si el pago a cuenta es determinado aplicando el porcentaje de 1.5%, los contribuyentes podrán suspender los pagos a cuenta a partir de febrero, marzo, abril mayo y hasta junio, previa aprobación de la SUNAT, con la carga de presentar el Estado de Ganancias y Pérdidas al 1 de julio para continuar con la suspensión o modificación de los pagos a cuenta a partir de agosto y hasta diciembre.
- De acuerdo al segundo acápite, los contribuyentes que determinen sus pagos a cuenta aplicando el porcentaje de 1.5%, podrán modificar o suspender sus pagos a cuenta a partir de mayo y hasta julio. En base a los resultados que arroje el Estado de Ganancias y Pérdidas al 30 de abril, a no ser que el coeficiente calculado sea menor al coeficiente determinado en función al impuesto e ingresos netos del ejercicio anterior, debiendo aplicar este último. En estos casos también existe la carga de presentar el Estado de Ganancias y Pérdidas al 31 de julio para determinar o suspender sus pagos a cuenta de los meses de agosto a diciembre.

La SUNAT explica que a partir de mayo y solo hasta julio de cada ejercicio gravable, los contribuyentes a los que correspondería determinar sus pagos a cuenta por dichos periodos aplicando el 1.5 por ciento, pueden ejercer la opción prevista en el acápite i) [hoy acápite ii)] del segundo párrafo del artículo 85° de la LIR.

Agrega que, de ejercer la opción antes señalada, debe comparar el coeficiente obtenido del Estado de Ganancias y Pérdidas al 30 de abril con el coeficiente del ejercicio anterior, debiendo aplicar el mayor, pudiendo suspender sus pagos a cuenta únicamente si en los referidos Estados Financieros al 30 de abril y al cierre del ejercicio anterior no se obtiene impuesto calculado.

- Finalmente, según el acápite iii), los contribuyentes podrán modificar o suspender sus pagos a cuenta en función a los resultados del Estado de Ganancias y Pérdidas al 31 de julio, independientemente de si, venían utilizando el coeficiente o el porcentaje de 1.5 por ciento.

III. METODOLOGÍA

3.1. Tipo de Investigación

La investigación que se desarrolló es una investigación de tipo Ex Post Facto, término que proviene del latín y significa después de ocurridos los hechos. La investigación Ex Post Facto según Kerlinger (1983, p.269) es una investigación sistemática en la que el investigador no tiene control sobre las variables independientes porque ya ocurrieron los hechos o porque son intrínsecamente manipulables.

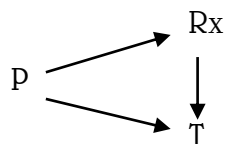
En la investigación Ex Post Facto Según Hernández, Fernandez Baptista (2010, p.50) los cambios en la variable independiente ya ocurrieron y el investigador tiene que limitarse a la observación de situaciones ya existentes dada la incapacidad de influir sobre las variables y sus efectos.

Según Bernal (2010, p.77) en las investigaciones de tipo descriptivo correlacional, estudios de caso, experimental entre otros, los principales aspectos por considerar en la fase de trabajo de campo son los siguientes:

- Establecer contacto con la población objeto de estudio
- Diseñar y validar los instrumentos para la recolección de la información
- Aplicar los instrumentos para la recolección de la información
- Elaborar el marco teórico formal de la investigación
- Procesar la información recolectada
- Analizar y discutir los resultados de la información recolectada
- Redactar las conclusiones y recomendaciones

3.2. Diseño de Investigación

El diseño para la presente investigación es prospectivo, cuya representación es:



Donde:

P = Propuesta

Rx = Diagnóstico de la Realidad

T = Estudio Teórico

3.3. Población

La población considerada para esta investigación corresponde a las empresas del sector construcción e infraestructura.

3.4. Muestra

La muestra para la presente investigación es la Compañía de Ingeniería y Construcción “TECNT SAC”, y se ha seleccionado por ser una empresa con alto rendimiento y alta cartera de pedidos a nivel mundial, y en nuestro país tiene los más importantes proyectos de gasoducto a cargo como COGA, entre otras.

3.5. Métodos, Técnicas e Instrumentos de Recolección de datos

3.5.1. Métodos

- Analítico – Sintético: Fue utilizado para analizar los hallazgos del marco teórico-práctica y poder arribar a conclusiones mediante la contrastación de hechos
- Método Lógico Inductivo: El cual parte de causas particulares y permite el razonamiento para elevar la particular a conocimientos generales
- Modelación: A través de este método se pudo plantear una propuesta para mejorar los métodos tributarios empleados por la compañía.

3.5.2. Técnicas

3.5.2.1. Técnicas de Gabinete

Permite implementar el marco teórico de la tesis.

Se utilizó como técnica el fichaje, mediante la elaboración de fichas para registrar y organizar información importante de diversas fuentes que se identifican en las referencias bibliográficas de esta tesis.

Se utilizó:

- Fichas bibliográficas; para registrar las fuentes impresas y virtuales utilizadas para hacer las referencias bibliográficas.
- Fichas textuales, utilizadas para recopilar citas y libros textuales que acompañan la argumentación en párrafos del marco teórico y otros aspectos.
- Fichas de resumen: Utilizadas para la síntesis de conceptos y apuntes de autores que se citan.

3.5.2.2. Técnicas de Campo

- Observación: Esta técnica permitió apreciar los hechos, a través del análisis documental, los mismos que se analizan y describen el trabajo de investigación.
- Entrevista: esta técnica fue utilizada para obtener información mediante el diálogo en trabajadores y funcionarios de la empresa TECNT SAC. La información obtenida permitió organizar algunos contenidos

3.5.2.3. Instrumentos

Además de las fichas, antes indicadas se utilizó guía de entrevista la misma que consistía en interrogantes para dialogar con los entrevistados; trabajadores y funcionarios.

IV. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

4.1. DESCRIPCIÓN DE LA EMPRESA

4.1.1. Historia

TECNT es un Grupo Empresarial Multinacional italo-argentino creado por Agostino Rocca con sede central en Milán y Buenos Aires. Posee operaciones en Argentina, Bolivia, Brasil, Canadá, Chile, Colombia, Ecuador, Estados Unidos, Guatemala, Indonesia, Italia, Japón, México, Perú, Rumania, Venezuela, Nigeria, Qatar, Arabia Saudita, Emiratos Árabes Unidos, Egipto, Sudán y Trinidad y Tobago.

Es el mayor productor de acero de América Latina y el mayor productor global de tubos sin costura, usados principalmente en la industria petrolera. Es líder en las áreas de petroquímicos, refinería, minería, plantas industriales, plantas de tratamiento de aguas, tuberías, telecomunicaciones, tecnología de información, rutas y autopistas, terminales marinas, puentes, presas y aeropuertos.

El Grupo TECNT agrupa 6 compañías con operaciones en diversos países del mundo. Cada una tiene sus propios objetivos y estrategias, pero todas comparten una filosofía de compromiso a largo plazo con el desarrollo local, así como con la calidad y la tecnología. Dichas compañías son:

- Tenaris: Productor y proveedor líder a nivel global de tubos de acero y de servicios para la industria energética mundial, así como para ciertas aplicaciones industriales.
- Terniun: Una de las siderúrgicas líderes en Latinoamérica, manufactura y procesa una amplia gama de productos de acero planos y largos. Sus principales operaciones se encuentran en México y Argentina.

- Tenova: Proveedor global de soluciones tecnológicas de vanguardia, productos y servicios de ingeniería para las industrias del hierro y el acero y de la minería.
- Tecpetrol: Una empresa de exploración y producción de petróleo y gas, que a su vez promueve y opera redes de transmisión y distribución de gas natural en América Latina.
- Instituto Clínico Humanitas: Red de hospitales en Italia orientados a la investigación, con una gestión focalizada en el paciente y el uso de sistemas integrados de tecnología de última generación.

Como parte del proceso de Organización de TECNT en América Latina el modelo adoptado está conformado bajo la figura de una Estructura Corporativa y cuatro Áreas Geográficas de Gestión con reporte directo a la Vicepresidencia (VIPE). Las áreas Geográficas definidas son: Área Andina, Área México, Área Brasil, Área Cono Sur.

Esta regionalización es parte de un proceso que conlleva a una profundización y consolidación del camino que se venía transitando donde a partir del 2012 Perú se constituye como Sede de la Región Andina y donde Colombia, Ecuador, Panamá y Bolivia también forman parte. Este proceso de Regionalización consolida la presencia de TECNT Ingeniería y Construcción en Perú cuyas operaciones se iniciaron con la construcción del Oleoducto Nor Peruano en el año 1976.

Uno de los proyectos que TECNT Perú ha realizado en el país fue la instalación de aproximadamente 2200 km de ducto de gas natural, los cuales atraviesan la Cordillera de los Andes (Proyecto Camiseta, Perú LNG, Loop de la Costa), alcanzando alturas de hasta 5.000 m.s.n.m. El paso por la Cordillera de los Andes hizo a TECNT Ingeniería y Construcción acreedor a un

reconocimiento por parte del Guinness World Records concediendo el premio de “The Highest Gas Pipeline”.

4.1.2. Información General

- Razón Social: TECNT S.A.C.
- Forma Legal : Sociedad Anónima Cerrada
- RUC : 20433763221
- Casa Matriz : Av. Jorge Chávez 154, Piso 7; Lima; Lima
Dirección Legal: Av. los Libertadores Km. 1.5 (en Agroindustria la Pisqueña)
San Clemente - Pisco

4.1.3. Tamaño de la Organización

TECNT Perú al 31 de Diciembre del 2013 conto con un total de 2867 trabajadores, los cuales se encontraban distribuidos en los diversos proyectos que a dicha fecha se venía ejecutando.



Figura 1: Tamaño de la Organización

Fuente: Elaboración Propia

Fecha: 31 de octubre de 2015

Cabe mencionar que la cantidad de personal contratado varía según el avance de los proyectos que se vienen ejecutando.

4.1.4. Misión y Visión

Las características distintivas de la Cultura Organizacional de TECNT PERÚ se sustentan en los Valores Corporativos del Grupo TECNT la cual es promovida por la Alta Dirección de la Región Andina – Sede Perú. Dichos Valores son la base de las Competencias Esenciales que son valoradas por los clientes y que constituyen ventajas de desempeño respecto a otras empresas. El propósito, la misión, visión y valores de la empresa se encuentran declarados en el Manual de Gestión.

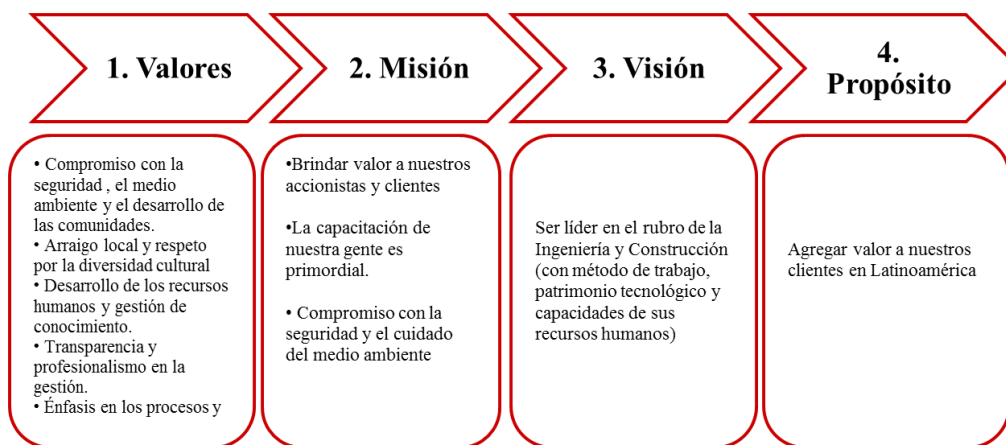


Figura 2: Misión y Visión de la Compañía

Fuente: Elaboración Propia

Fecha: 31 de octubre de 2015

4.1.5. Organigrama



Figura 3: Organigrama de la Compañía

Fuente: Elaboración Propia

Fecha: 31 de octubre de 2015

4.1.6. Aspectos Importantes de la Organización

4.1.6.1. Tipos de Servicios que produce

Según lo indicado en la Tabla N° 01 los servicios ofrecidos por TECNT a nivel mundial y en el Perú son:

Tabla 01: Servicios Ofrecidos por TECNT PERÚ

Servicios Ofrecidos por TECNT a Nivel Global	Servicios ofrecidos por TECNT Perú
- Estudios de Factibilidad	- Gerenciamiento de proyectos
- Estudios de procesos y selección de tecnología	- Suministros
- Diseño de ingeniería básica y de detalle	- Construcción
- Suministros	- Operación, mantenimiento y gestión de proyectos
- Gerenciamiento de proyectos	
- Construcción y montaje	
- Comisionado y puesta en marcha	
- Capacitación de personal y asistencia en la operación de planta	
- Operación y mantenimiento	

Fuente: Elaboración Propia

Fecha: 31 de octubre de 2015

4.1.6.2. Mercados a los que destina su servicio

Los mercados en los cuales TECNT PERÚ dirige sus servicios a nivel nacional son:

- Sector Oil- Gas: Construcción de ductos y mantenimiento de los mismos
- Sector Energía: Construcción de Centrales Eléctricas
- Sector Minería: Construcción de Plantas Hidrometalurgicas, Acueductos y Chancadoras

4.1.6.3. Competidores

Sus principales competidores son:

- Skanska
- SSK
- ICCGSA
- Mota Engil
- JJC-Schrader Camargo
- Camargo Correa
- GyM
- Cosapi
- Abengoa
- Queiroz Galvao
- Technip
- Técnicas Reunidas
- Cobra
- Sicim
- Salfacorp
- Odebrecht
- Andrade Gutierrez

4.1.6.4. Principales Clientes

Según la entrevista realizada al área financiera, los principales contratos de construcción son los detallados a continuación:

- Minera Chinalco

Minera Chinalco Perú S.A. es una empresa subsidiaria de Aluminum Corporation of China (CHINALCO). Su sede principal se encuentra en Beijing y es una de las empresas mineras más importantes de la República Popular China. En agosto del 2007 CHINALCO adquirió la totalidad de las acciones de Perú Copper Inc., dueña de Minera Peru Copper, ahora Minera Chinalco Perú S.A, y el 5 de mayo del año siguiente (2008) se firmó el Contrato de Transferencia de las concesiones y los activos mineros del proyecto Toromocho, uno de los proyectos cupríferos más grandes del país. CHINALCO es la segunda productora más grande de alúmina en el mundo y la tercera productora más importante de aluminio primario. Tiene como meta convertirse en una compañía minera polimetálica con presencia mundial.

- TGP

Transportadora de Gas del Perú (TgP) es una compañía peruana dedicada al transporte de hidrocarburos. TGP es la empresa concesionaria encargada del transporte de gas natural (GN) y líquidos de gas natural (LGN) desde los yacimientos de Camisea en la selva hasta la costa peruana; Pisco en el caso de LGN y Lurín en el caso de GN.

- COGA

Compañía Operadora de Gas del Amazonas S.A.C. (COGA), es una empresa dedicada al Gerenciamiento, Operación, Mantenimiento y Gestión de Integridad de instalaciones de extracción, procesamiento, transporte y distribución de hidrocarburos así como de plantas industriales e infraestructura asociada, cumpliendo con los más altos estándares internacionales de la industria.

- Pluspetrol Perú Corporation

Con fuerte presencia en Latinoamérica, PLUSPETROL está dentro de las empresas privadas de exploración y producción con mayor desarrollo de las últimas décadas. Con sus primeras operaciones en Argentina, es en ese país uno de los más importantes productores de gas y el mayor productor de petróleo y gas del Perú.

- Fenix Power Perú

Fenix Power es una planta termoeléctrica ubicada en Las Salinas, localidad del distrito de Chilca, que forma parte de la provincia de Cañete, del Lima (Perú). Su ubicación estratégica, cerca del ducto de Camisea y de la subestación eléctrica Chilca, permite la generación de energía medioambientalmente responsable y a costos más eficientes. La planta permitirá generar el 10 % de la energía del país. El uso de gas natural es promovido por el estado para romper la dependencia del petróleo y de la gasolina, en aras de alcanzar seguridad energética con los recursos disponibles en el Perú.

- Pluspetrol Norte

Pluspetrol Norte es el mayor productor de petróleo en el Perú y es parte de Pluspetrol, una empresa con presencia en América Latina y en África. Sus operaciones en el Lote 8 y el Lote 1AB, ubicadas en la región Loreto, comprenden la explotación de hidrocarburos líquidos, así como también la exploración. Pluspetrol Norte asume

el gran reto técnico y profesional que implica operar, superando las dificultades logísticas y construyendo pautas de convivencia y desarrollo con su entorno social y ambiental.

4.1.6.5. Principales Proveedores

Tabla 02: Principales Proveedores

Proveedor	Breve Descripción del Negocio
Ferreyros	Repuestos CAT
FIMA	Fabricación de Maquinarias de uso General
Grúas y maniobras	Manipulación de Carga
Técnicas metálicas	Fabricación de Productos Metálicos
Nissan Maquinarias	Repuestos Nissan
Sodexo	Alimentación y Servicios Empresariales
Tradisa	Tuberías y materiales
Unimaq	Repuestos
Nexo Lubricantes (Shell)	Aceites y lubricantes
Unicon	Cementos
Gildemeister	Nissan repuestos
Unispan	Andamios

Fuente: Elaboración Propia

Fecha: 31 de octubre de 2015

4.1.6.6. Mapa de Procesos

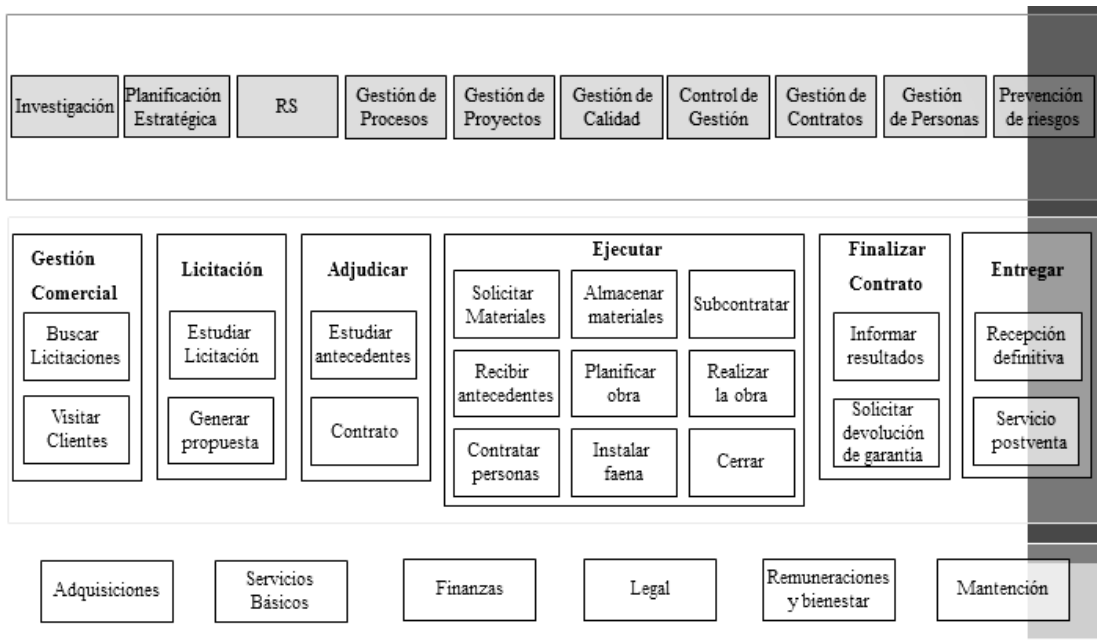


Figura 4: Mapa de Procesos de la Compañía

Fuente: Elaboración Propia

Fecha: 31 de octubre de 2015

Como podemos observar en la figura 4, el proceso comienza con la Gestión Comercial, la generación de una propuesta y finalmente la adjudicación del contrato. El paso siguiente es la ejecución de la obra.

Principalmente el área legal, junto con el área de finanzas se encuentran principalmente encargadas de la propuesta presentada y de su revisión legal- económica. De acuerdo a las valorizaciones mensuales de obra, y siguiendo la planificación y el programa realizado para la ejecución, la compañía realiza la obra de acuerdo a lo descrito en el contrato.

Según el mapa de procesos, cada uno de los procesos a realizar está controlada por cada área de la empresa (Figura 3), asimismo es en el área financiera donde se discuten y definen la valorización de la construcción de carácter mensual, asimismo el tratamiento financiero a aplicar.

Al respecto, en la entrevista que mantuvimos con el área financiera, nos rectifican que mensualmente validan los datos y los contabilizan.

Por último, nos indican que para la compañía es muy importante la relación con el cliente, indicándole los avances de la obra.

4.1.6.7. Contratos Vigentes

Según la entrevista realizada al área financiera de la compañía y en colaboración con el área legal, se describe a continuación los contratos vigentes:

- a) Contrato de Servicio de Atención y mantenimiento del Sistema de Transporte de gas con Compañía Operadora de Gas del Amazonas S.A. (COGA)

En setiembre de 2004, la compañía suscribió un contrato con COGA, una empresa relacionada de Transportadora de Gas del Perú S.A. que tiene a su cargo la operación y el mantenimiento del sistema de transporte de gas natural (NG) y de líquidos de gas natural (NGL), por el cual la Compañía se compromete a brindar el servicio de atención y mantenimiento a dicho sistema de transporte de gas. En contraprestación, COGA debe pagar mensualmente a la Compañía un importe mensual fijo y un importe mensual variable de acuerdo a la

utilización de COGA de los recursos puestos a disposición por la Compañía.

El contrato tuvo inicialmente un plazo de 30 meses el cual fue ampliado hasta junio de 2010, el monto inicial de la ampliación ascendió a US\$ 66.5 millones. Durante este plazo se realizaron trabajos adicionales al contrato por US\$ 85.6 millones alcanzando el monto total del proyecto a US\$ 152.1 millones, el servicio fue totalmente prestado y cobrado.

Posteriormente, el contrato fue renovado por tres años adicionales por acuerdo de ambas partes contados desde julio de 2010 hasta Junio 2013 y llevando el importe del contrato a US\$ 201 millones. En diciembre 2013 se firmó una extensión al contrato por dos años adicionales por un importe de US\$ 95 millones, el contrato no contempla garantías ni penalidades.

b) Consorcio del Proyecto Kepashiato – KP 127

El Consorcio Construcciones y Montajes (CCM) fue constituido en el Perú el 14 de agosto de 2013 con el objeto exclusivo de suscripción y ejecución del contrato para los trabajos de ingeniería, suministros parciales y construcción de una planta compresora de gas Natural que estará ubicada en la progresiva kilométrica 127 del Sistema de Transporte de Gas Natural de TGP(KO 127).

Las compañías que forman parte del Consorcio son TECNT SAC y GyM S.A. con 60% y 40% de participación, respectivamente.

En setiembre de 2013, el Consorcio suscribió el mencionado contrato con Transportadora de Gas del Perú S.A. (TGP). Los trabajos se realizarán en el poblado de Kepashiato (departamento del Cusco) y la etapa de movilización de este proyecto se inició en octubre de 2013, extendiéndose su desarrollo hasta diciembre 2015. El importe del contrato asciende a US\$ 132 millones.

Al 31 de diciembre de 2013, se ha facturado un anticipo de US\$ 7.5 millones de acuerdo a lo establecido en el contrato para dar inicio a los trabajos y el avance del proyecto es del 2%.

4.1.6.8. Contratos Concluidos

a) Proyecto EPC 30- Pluspetrol

En diciembre 2011 la compañía firmó un contrato con Pluspletrol Corporation Perú S.A. cuyo alcance comprende la instalación de dos trenes de compresión para el gas húmedo proveniente de Camisea. Los trabajos se realizan en la planta Malvinas desde enero de 2012 y se estima su culminación en marzo 2014 (en función de la adenda firmada en setiembre 2013). El importe del contrato asciende a US\$ 121.5 millones

El avance del proyecto al 31 de diciembre del 2013 es de 97%.

El 3% restante, será concluido entre los meses de enero a marzo del 2014.

b) Proyecto Toromocho

En marzo del 2012 la compañía firmó un contrato con Minera Chinalco Perú S.A. cuyo alcance comprende principalmente la

construcción, instalación e instrumentación de la planta de hidrometalurgia y filtrado de molibdeno, así como también la instrumentación eléctrica de áreas húmedas y secas del proyecto minero Toromocho. Los trabajos se realizan en el distrito de Morococha (departamento de Junín). La etapa de movilización de este proyecto se inició en marzo de 2012 y se estima su terminación en abril 2014. El importe del contrato asciende aproximadamente a US\$ 246. 8 millones.

El avance del proyecto al 31 de diciembre de 2013 es el 89%.

El porcentaje restante, será concluido entre los meses de enero a junio del 2014.

c) Proyecto Fénix Power- Chilca

La compañía firmó un contrato con Fénix Power Perú S.A. el 18 de octubre del 2011, cuyo alcance incluyó principalmente la instalación y montaje mecánico de la turbina de vapor, tuberías y estructuras metálicas, la instalación de los equipos eléctricos, de alto voltaje y de instrumentación de la misma central termoeléctrica. La movilización de este proyecto se inició en diciembre de 2011 y culminó en octubre 2013. El importe del contrato ascendió a US\$ 41.2 millones.

d) Proyecto Loops de la Selva- “Early Works”

La Compañía firmó el contrato TGP para la ejecución de las labores previas relacionadas con la ejecución de los denominados “Early Works”. El proyecto comenzó el 15 de marzo del 2010. Dichos trabajos consistieron en la ingeniería, construcción e instalación de todas aquieelaas facilidades temporarias necesarias (trabajos para

campamentos, asistencia para la obtención de permisos, elaboración de procedimientos de obra, acopios, puestos, comunicaciones, ampliación y adecuación de caminos existentes y nuevos accesos) para poner en condiciones la ejecución del “Proyecto Jungle Loops”. El monto total de dichos trabajos “Early Works” ascendió a US\$ 84.7 millones y culminó en diciembre 2013.

4.1.7. Estados Financieros

Estado de Situación Financiera			
Al 31 de diciembre de 2013			
S/000			
ACTIVO		PASIVO Y PATRIMONIO	
ACTIVO CORRIENTE		PASIVO CORRIENTE	
Efectivo y equivalente de efectivo	133,353,078	Sobregiros y Pagarés Bancarios	-
Valores Negociables	-	Cuentas por Pagar comerciales	69,065,799
Cuentas por Cobrar Comerciales	263,556,449	Cuenta spor Pagar Vinculadas	1,641,007
Cuentas por Cobrar Vinculadas	1,634,031	Otras Cuentas por Pagar	-
Anticipos Otorgados a proveedores	2,285,709	Anticipos recibidos de clientes	79,739,123
Otras cuentas por cobrar	5,623,440	Tributos por pagar	20,862,272
Existencias	21,167,159	Remuneraciones y participaciones por pagar	28,906,199
Gastos pagados por anticipado	536,795	Parte corriente de deuda de largo plazo	-
Total activo corriente	428,156,660	Otras provisiones y cuentas por pagar	3,388,982
		Ingresos diferidos	-
		TOTAL PASIVO CORRIENTE	203,603,382
			-
ACTIVO NO CORRIENTE		PASIVO NO CORRIENTE	
Cuentas por cobrar comerciales		Deudas a Largo Plazo	-
Inversiones en subsidiarias	283,034	Cuentas por Pagar a Vinculadas	73,806,506
Maquinaria, mobiliario y equipo	74,977,238	Ingresos Diferidos	-
Total Activo Corriente	75,260,273	Total Pasivo no corriente	73,806,506
		TOTAL PASIVO	277,409,888
		PATRIMONIO	
		Capital	36,659,393
		Capital adicional	
		Acciones de Inversión	
		Excedentes de Revaluación	
		Reservas Legales	7,331,879
		Otras reservas	
		Resultados Acumulados	182,015,772
		Total Patrimonio Neto	226,007,044
TOTAL ACTIVO	503,416,932	TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO NETO	503,416,932

Figura 5: Estado de Situación Financiera

Fuente: Informe de Auditoría 2013 - PWC

Fecha: 31 de octubre de 2015

Estado de Resultados Integrales

Al 31 de diciembre del 2013

S/. 000

Ingresos por obras y servicios	905,600,891
Costo de obras y servicios	-690,924,603
Utilidad Bruta	214,676,288
Gastos Administrativos	-5,050,242
Gastos de Venta	-
Utilidad Operativa	209,626,046
Ingresos financieros	3,869,672
Gastos financieros	-56,948
Otros ingresos	4,774,160
Otros gastos	-155,048
Resultados por exposición a la inflación	-
RESULTADOS ANTES DE PARTICIPACIONES	218,057,881
<u>IMPUESTO A LA RENTA Y PARTIDAS EXTRAORDINARIAS</u>	
Participaciones	-5,480,498
Impuesto a la renta	-65,073,946
RESULTADOS ANTES DE PARTIDAS EXTRARODINARIAS	147,503,438
Ingresos extraordinarios	-
Gastos extraordinarios	-
RESULTADOS ANTES DE INTERES MINORITARIO	147,503,438
Interés minoritario	-
UTILIDAD (PÉRDIDA) NETA DEL EJERCICIO	147,503,438

Figura 6: Estado de Resultados Integrales

Fuente: Informe de Auditoría 2013 - PWC

Fecha: 31 de octubre de 2015

4.1.8. Aspectos Tributarios

Teniendo en cuenta lo indicado por el área tributaria del departamento de finanzas, la empresa se encuentra afecta a los siguientes tributos:

Operaciones Gravadas:

Las operaciones comerciales de la empresa se encuentran gravadas con los siguientes impuestos:

- IGV Operaciones Internas cuenta propia
- IGV Reg. Proveedor – Retenciones.
- IGV Serv. Prestados No Domiciliados.
- Renta 3° Categoría cuenta propia.
- Renta – Distribución de Dividendos.
- Impuesto Temporal a los Activos Netos.
- Renta 4° Categoría Retenciones
- Renta 5° Categoría Retenciones.
- Renta No Domiciliados Retenciones
- Essalud Ley 26790 Afiliados Regular.
- ONP Ley 19990
- Regalías Mineras

Operaciones no Gravadas:

La empresa realiza:

- Importaciones
- Exportaciones

Operaciones Sujetas a Detracción:

Por compras:

- Asesoría Legal y financiera

- Servicios de vigilancia.
- Alquileres y otros.

Comprobantes de Pago utilizados:

- Facturas.
- Boleta de Venta.
- Nota de Crédito.
- Nota de Debito
- Guía de Remisión – Remitente.
- Comprobante de retención.
- Su sistema de emisión de comprobantes de pago es manual y computarizado.

Libros Contables:

- Está obligado a llevar contabilidad completa.
- Sistema de contabilidad electrónico

Declaración de Impuestos:

La empresa se encuentra obligada a declarar los siguientes PDT:

- PDT 621 - IGV Renta mensual.
- PDT 601 – Remuneraciones.
- PDT 648 – ITAN.
- PDT 626
- PDT 617

4.2. Aplicación Tributario- Contable de la Compañía para los Contratos de Construcción

En atención a lo indicado en la entrevista con el encargado de impuesto, la compañía al año indicó que 2014 tenía vigentes los siguientes contratos de construcción contabilizados bajo la Norma Internacional de Contabilidad 11 y tributariamente, acogidos al derogado inciso c del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta:

- **Proyecto 5°C 30- Pluspetrol:** Con el fin de desarrollar el Lote 56, de acuerdo con la licencia, Pluspetrol contrata a TECNT para desarrollar un proyecto que incluye, entre otras trabajos, la instalación de una planta de compresión común (la "instalación") que servirá todas las agrupaciones del Bloque 56. El proyecto empezó el 02 de enero de 2012 y terminó el 31 de marzo de 2014 tal y como se dispuso en el contrato.
- **Proyecto Toromocho:** El contrato de obra suscrito con Minera Chinalco Peru S.A. (en adelante, Chinalco), vinculado al proyecto Toromocho empezó a ejecutarse el 23 de marzo 2012 y debió haberse culminado el 30 de noviembre del 2013. Sin embargo, al término de dicho mes hubieron pendientes por entregar. Es por eso que según adendas suscritas el contrato terminó el 30 de junio del 2014.

En el mismo sentido, el informe auditado de la compañía indica que para el ejercicio 2013, la compañía había liquidado dos proyectos acogidos al derogado inciso c) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta:

- **Proyecto Fénix Power- Chilca,** proyecto que terminó en mayo 2013
- **Proyecto Loops de la Selva — «Early Works»,** proyecto que terminó en agosto 2013

4.2.1. Determinación del Coeficiente de la Compañía para el
Cálculo de Pagos a Cuenta

Para la determinación del coeficiente aplicado al cálculo de los Pagos a Cuenta, la compañía tomó los ingresos de su Estado de Resultados presentados en la Declaración Jurada Anual del 2013, como se presenta en la Tabla 03:

Tabla 03: Estado de Resultados Integrales – Declarados en el PDT 682

		Importe	Proyectos	Proyectos	
		Al 31.12.2013	Diferidos al 2013	Liquidados al 2013	PDT
Ventas Netas o ingresos por servicios		461	905,600,891	-707,284,697	306,896,296
(-) Descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas	462	-			
Ventas Netas	463	-			
(-) Costo de Ventas	464	-690,924,604			-690,924,604
Resultado Bruto Utilidad	466	214,676,287			-185,712,114
Resultado Bruto Pérdida	467	-			-
(-) Gastos de venta	468	-			-
(-) Gastos de administración	469	-5,050,242			-5,050,242
Resultado de operación Utilidad	470	209,626,045			-190,762,356
Pérdida	471	-			-
(-) Gastos financieros	472	-56,948			-56,948
(+) Ingresos financieros gravados	473	1,121,197			1,121,197
(+) Otros ingresos gravados	475	1,931,258			1,931,258
(+) Otros ingresos no gravados	476	3,204,136	707,284,697	-306,896,296	403,592,537
(+) Enajenación de valores y bienes del activo fijo	477	4,325,186			4,325,186
(-) Costo enajenación de valores y bienes activo fijo	478	-1,986,969			-1,986,969
(-) Gastos diversos	480	-33,611,141			-33,611,141
REI Positivo	481	-			-
REI Negativo	483	-			-
Resultado antes de participaciones Utilidad	484	184,552,764			184,552,764
Pérdida	485	-			-
(-) Distribución legal de la renta	486	-5,480,498			-5,480,498
Resultado antes del impuesto Utilidad	487	179,072,266			179,072,266
Pérdida	489	-			-
(-) Impuesto a la Renta	490	-31,568,828			-31,568,828
Resultado del ejercicio Utilidad	492	147,503,438			147,503,438
Pérdida	493	-			-

Fuente: Área Contable de TECNT S.A.C

Fecha: 31 de octubre de 2015

Al respecto la compañía indicó el cálculo de sus ingresos y gastos están calculados en base a las valorizaciones mensuales que se realiza a fin de tener un control exacto de ellos.

Asimismo, para la determinación del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente a los meses de marzo a diciembre 2014, la Compañía nos indicó que reconoce como ingresos netos:

- Servicios de mantenimiento de gaseoductos

Se reconocen a medida que se brinda la cobranza de las cuentas por cobrar correspondientes está razonablemente aseguradas. Estos ingresos por trabajos efectuados a facturar son reconocidos como tales de acuerdo a las valorizaciones presentadas y previa aprobación del contratante.

- Servicios de construcción y otros:

Los ingresos por valorizaciones de obras son reconocidos como tales conforme se ejecutan las obras de acuerdo con el método de avance de obra. Los ingresos se ajustan para reconocer el margen o déficit final proyectado de la obra. Los ingresos se facturan previa aprobación del contratante de las obras.

- Intereses

Los ingresos provenientes de intereses se reconocen sobre la base de la proporción de tiempo transcurrido usando método de interés efectivo.

- Ingresos Diversos

La compañía considera como ingresos diversos a las ventas de activos fijos, venta de materiales que se dieron en el ejercicio

- Los ingresos acumulados anteriores al ejercicio 2013, correspondiente a los contratos Loop y Fenix. Tales obras iniciaron antes del ejercicio 2013 y liquidaron en dicho ejercicio. Para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta Anual la Compañía acogió los resultados de estas obras al método de

imputación de rentas contenido en el inciso c) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta (IR). En la tabla 3 podemos observar con mayor detalle, los proyectos diferidos liquidados en el ejercicio 2013.

Tabla 04: Detalle De Proyectos Diferidos Liquidados En El Ejercicio 2013

Año	LOOP	FENIX	TOTAL
Ingresos	S/.	S/.	S/.
2010	65'483,457		65'483,457
2011	76'991,296	455,300	77'446,596
2012	77'825,333	86'140,910	163'966,243
	220'300,085	86'596,210	306'896,296

Fuente: Área Contable de TECNT SAC

Fecha: 31 de octubre de 2015

- Además dentro del cálculo de ingresos netos ha excluido los ingresos devengados de acuerdo a las normas contables en el ejercicio 2013, correspondiente a los contratos de obras suscritos con Pluspetrol y Chinalco-Toromocho, cuyas obras iniciaron antes de 2013, y que han sido liquidados en el ejercicio 2014, tal y como o muestra la Tabla 4:

Tabla 05: Detalle por Obras de Construcción

Obras de Construcción	Importe de Liquidación
Liquidadas 2014	
EPC Plus Petrol	275'841,032
Toromocho	431'443,665
	707'284,697

Fuente: Área Contable de TECNT SAC

Fecha: 31 de octubre de 2015

En este escenario la compañía determinó como ingresos netos del ejercicio 2013 un importe ascendente a S/.512'590,131.

Ahora bien, el Impuesto a la Renta Corriente calculado a finales del ejercicio 2013 fue de S/. 31'568,828.

Para efectos de la determinación del coeficiente, se realizó el cálculo detallado en al Tabla 5, teniendo en cuenta los datos expuestos anteriormente:

Tabla 06: Cálculo de Coeficiente

CÁLCULO COEFICIENTE		
Impuesto Calculado	31'568,828	= 6.1587 %
Ingresos Netos	512'590,131	

Nota. Fuente: Área Contable de TECNT SAC

Fecha: 31 de octubre de 2015

Ante ello la compañía, aplicó dicho coeficiente en su base imponible mensual para la determinación del Pago a Cuenta, de manera que calcula un importe ascendente a S/. 50'303,478 por pagos a cuenta, tal y como se muestra en la Tabla 6:

Tabla 07: Cálculo Total de Pago a Cuenta ejercicio 2014

PERÍODO TRIBUTARIO	FECHA DE PRESENTACIÓN	BASE IMPONIBLE	COEF.	IMPUESTO RESULTANTE SEGÚN CÍA
Enero	14/02/2014	48'759,209	3.2000%	1'560,295
Febrero	14/03/2014	52'500,471	3.2000%	1'680,015
Marzo	14/04/2014	81'511,139	6.1587%	5'020,027
Abril	15/05/2014	82'528,498	6.1587%	5'082,683
Mayo	13/06/2014	74'310,309	6.1587%	4'576,549
Junio	14/07/2014	65'756,589	6.1587%	4'049,751
Julio	14/08/2014	89'457,392	6.1587%	5'509,412
Agosto	12/09/2014	67'300,218	6.1587%	4'144,819
Setiembre	15/10/2014	98'321,033	6.1587%	6'055,297
Octubre	14/11/2014	72'034,123	6.1587%	4'436,366
Noviembre	15/12/2014	69'340,223	6.1587%	4'270,456
Diciembre	15/01/2015	63'452,947	6.1587%	3'907,877
Total		865'272,151		50'303,478

Nota. Fuente: Elaboración Propia

Fecha: 31 de octubre de 2015

4.3. Situación Tributaria y Contable de los Contratos de Construcción de la Compañía TECNT y Discusión de la Situación Observada

La compañía liquidará dos contratos de obras que se acogieron fiscalmente al inciso c) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, el contrato de obra con Toromocho y el contrato de obra con PlusPetrol ambas a finales del ejercicio 2014, los cuales fueron descritos anteriormente. Asimismo, la compañía en el ejercicio 2013 liquidó dos contratos más, acogidos al mismo inciso fiscalmente como son Loops de la Selva y Fenix Power Chilca. Es

relevante mencionar que la compañía indicó que los ingresos derivados de contratos de construcción ser reconocen conforme a la Norma Internacional 11 Contratos de construcción.

Como cuestión previa, se indica que el inciso c) del artículo 63 de la LIR fue derogado mediante el Decreto Legislativo N° 1112 (D.C. N° 1112), publicado el 29 de junio del 2012, con efectividad a partir del 1ro de enero del 2013. Ahora bien, la 4ta Disposición Complementaria Transitoria (DCT) del D.C. N° 1112, indica que las empresas de construcción o similares que hubieran adoptado el método establecido en el inciso c) del primer párrafo del artículo 63 de la LIR (método de diferimiento de resultados) hasta su derogatoria, seguirán aplicando la regulación establecida en dicho inciso respecto de las rentas derivadas de la ejecución de los contratos de obras iniciadas con anterioridad al 1ero de enero del 2013 hasta la total terminación de las mismas.

Posteriormente, la 6ta DCT del DS. NO 258-2012-EF señala que para efectos de los pagos a cuenta, las empresas de construcción o similares que se encuentren comprendidas en los alcances de la citada 4ta DCT del D.C. N° 1112, considerarán como ingresos netos los importes cobrados en cada mes por avance de obra. A partir de esta disposición se pueden observar dos posibles escenarios:

(1) El contribuyente que se haya acogido antes del 2013 al método contenido en el inciso c) del artículo 63 de la LIR, debería imputar pagos a cuenta desde el ejercicio 2013, aun cuando no se encontrase la obra en el último ejercicio de su ejecución, o en otro extremo,

(2) Considerar la obligación de efectuar los pagos a cuenta en el último ejercicio de la ejecución de la obra. Al respecto, se nos ha informado que la Compañía adoptó el Primer escenario.

En este contexto, se entiende en qué consiste dicho sistema en comparación con los sistemas a y b, que actualmente, son las únicas opciones a las cuales las compañías de construcción pueden acogerse.

A razonamiento simple el sistema a), infiere que cada contrato de obra va a tributar por los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio comercial, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de la respectiva obra. Es decir la compañía tributa por lo cobrado.

Respecto al sistema b), bajo lo expresado por la norma, se entiende que los ingresos pueden ser cobrados o por cobrar, pero este sistema llama a tributar por lo ejecutado. En otras palabras, la compañía tributa por el avance de la obra sin importar si este avance hubiese sido cancelado en su momento, a lo que llamamos devengo.

Sin embargo en el sistema c), el resultado de la obra se difiere hasta la terminación total de la misma. Ante ello se afirma entonces que era un sistema que ofrecía menos presión tributaria que los anteriores, considerándolo así el más flexible e incluso el más conveniente para las empresas del rubro.

Como ha quedado dicho, para fines de la declaración del Impuesto a la Renta Anual, la compañía debe tributar por la totalidad de los resultados del contrato de obra, y para fines de determinación de Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta, la obra reconocerá los Ingresos en el último año de su ejecución.

Asimismo, a efectos de la Determinación del Coeficiente, la legislación indica en el Art. 85 de la Ley del Impuesto a la Renta que, el coeficiente resultante se haya de la división del Impuesto a la Renta y los ingresos del ejercicio precedente. Cabe señalar que en el artículo 54 del Reglamento del Impuesto a la Renta, la norma señala que los ingresos a considerar en el

cálculo, son ingresos netos de devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a las costumbres de la plaza, es decir neto de aquello que responde a costumbres del mercado, propio de operaciones que realizan las empresas con terceros y por las cuales obtienen un ingreso gravable.

Adicionalmente, es de indicarse que el Tribunal Fiscal ha emitido diversos pronunciamientos en relación a lo que no debe formar parte de los ingresos netos para el cálculo de los pagos a cuenta. Tal es el caso de la Resolución de Observancia Obligatoria N° 04184-2-2003 publicada con fecha 21 de agosto de 2003, en donde el Tribunal Fiscal se pronunció en el sentido que no procede adicionar sobre la base de cálculo de los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta, las presunciones establecidas en el Código Tributario y en la Ley del Impuesto a la Renta para la determinación anual.

Antes de la derogación del inciso c) y de sus correcciones en el reglamento, específicamente en inciso a) del Art. 36, la norma señalaba que las empresas acogidas a los métodos indicados en los incisos a) y c) del artículo 63° de la Ley considerarán como ingresos netos los importes cobrados en cada mes por avance de obra.

En línea con lo expuesto, se asevera que para poder diferir los resultados al último año de ejecución, la compañía debió reconocer en cada año los importes cobrados respecto a su grado de avance, encontrado una concurrencia de cobro y devengo.

Ahora bien, la compañía muestra dentro del Rubro de Ingresos en su Estado de Resultados la inclusión de los ingresos liquidados en el ejercicio

2013, resultados correspondientes a las obras de construcción de Loops de la Selva y Fenix Power Chilca. Además retira del cálculo los resultados de los contratos que se difieren en el ejercicio 2014, resultados correspondientes a Plus Petrol y Toromocho. La inclusión de dichos ajustes son completamente razonables y ceñidos a la norma.

Sin embargo, se discute el procedimiento de la compañía en cuanto al cálculo de su coeficiente, puesto que toma la totalidad de los ingresos, incluyendo los ajustes antes descritos, obteniendo así un coeficiente de 6.1587%.

Después de haber realizado un análisis de la literalidad de las normas tributarias aplicadas a los contratos de construcción y considerando el fundamento económico contable de cada uno de los sistemas que ofrece la ley en favor de las empresas dedicadas al sector construcción, se afirma que la compañía a efectos del cálculo del coeficiente debería considerar los ingresos devengados en el ejercicio 2013 en su totalidad, sin realizar ajustes de ninguna naturaleza, puesto que finalmente para que los resultados del contrato se difieran fiscalmente al término de la obra, éstos debieron ser reconocidos contablemente según lo descrito en la NIC 11, la cual indica que los resultados se van reconociendo en función al grado de avance de la obra.

4.4. Propuesta de Procedimiento para la Determinación del Coeficiente del Impuesto a la Renta de la Compañía TECNT SAC

Como anteriormente se indica, la compañía muestra su Estado de Resultados con los ajustes descritos en el capítulo anterior, puesto que ese fue

el Estado presentado en la declaración anual del Impuesto a la Renta por el ejercicio 2013, el cual fue realizado teniendo en cuenta la normatividad contable y tributaria que rige para los contratos de construcción.

Sin embargo, se discute el procedimiento en cuanto a la determinación del coeficiente a aplicar para el cálculo de los pagos a cuenta de los meses de marzo a diciembre 2014, puesto que considera los ingresos netos declarados incluyendo ajustes.

Al respecto, en la Tabla 7 se ha realizado una revisión de las cuentas de ingresos, determinando que los mismos han sido reconocidos, en el caso de los contratos de construcción según su grado de avance.

Tabla 08: Detalle de Ingresos Ejercicio 2013

Ingresos	
Ingresos por Obras de Construcción	818'236,554
Alquiler de equipos	9'413,438
Prestaciones de servicios, instalación, mantenimiento locales	76'903,532
Venta de Bienes	1'047,368
	905'600,89
	1
Ingresos financieros	
Intereses por Inversiones	1'101,117
Intereses por Préstamos al Personal	20,081
	1'121,197
Otros Ingresos Gravados	
Ingreso por Venta de Materiales	1'931,258
	1'931,258
Total de Ingresos	908'653,34
	7

Fuente: Área Contable TECNT SAC

Fecha: 31 de octubre de 2015

Dentro del rubro de Ingresos, se encuentra que en el ejercicio 2013 la compañía determinó un grado de avance respecto de las obras tal y como lo muestra la tabla 8:

Tabla 09: Detalle de Ingresos por Obras y Servicios

Obras de Construcción	Ingresos
EPC Plus Petrol	275'841,032
Toromocho	431'443,665
Loops de la Selva (terminó en agosto 2013)	49'795,193
Fenix Power Chilca (terminó en abril 2013)	23'433,032
Kepashiato	37'723,631
	818'236,554
Prestaciones de Servicios	
Prestaciones de Servicio a COGA	76'903,532
	76'903,532

Fuente: Área Contable TECNT SAC

Fecha: 31 de octubre de 2015

A continuación, la Tabla 10 presenta el Estado de Resultados, indicando los Ingresos considerados por la compañía en comparación a los ingresos que a criterio propio deberían ser considerados para la determinación del coeficiente marzo – diciembre 2014:

Tabla 10: Estado de Resultados – Cálculo Propuesto

		Importe		Proyectos		Proyectos		
		Al 31.12.2013		Diferidos al 2013	Liquidados al 2013	PDT	Cálculo Propuesto	
Ventas Netas o ingresos por servicios		461	905,600,891	-707,284,697	306,896,296	505,212,490	905,600,891	
(-) Descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas		462	-				-	
Ventas Netas		463	-				-	
(-) Costo de Ventas		464	-690,924,604			-690,924,604	-690,924,604	
Resultado Bruto Utilidad		466	214,676,287			-185,712,114	214,676,287	
Resultado Bruto Pérdida		467	-			-	-	
(-) Gastos de venta		468	-			-	-	
(-) Gastos de administración		469	-5,050,242			-5,050,242	-5,050,242	
Resultado de operación Utilidad		470	209,626,045			-190,762,356	209,626,045	
Pérdida		471	-			-	-	
(-) Gastos financieros		472	-56,948			-56,948	-56,948	
(+) Ingresos financieros gravados		473	1,121,197			1,121,197	1,121,197	
(+) Otros ingresos gravados		475	1,931,258			1,931,258	1,931,258	
(+) Otros ingresos no gravados		476	3,204,136	707,284,697	-306,896,296	403,592,537	3,204,136	
(+) Enajenación de valores y bienes del activo fijo		477	4,325,186			4,325,186	4,325,186	
(-) Costo enajenación de valores y bienes activo fijo		478	-1,986,969			-1,986,969	-1,986,969	
(-) Gastos diversos		480	-33,611,141			-33,611,141	-33,611,141	
REI Positivo		481	-			-	-	
REI Negativo		483	-			-	-	
Resultado antes de participaciones Utilidad		484	184,552,764			184,552,764	184,552,764	
Pérdida		485	-			-	-	
(-) Distribución legal de la renta		486	-5,480,498			-5,480,498	-5,480,498	
Resultado antes del impuesto Utilidad		487	179,072,266			179,072,266	179,072,266	
Pérdida		489	-			-	-	
(-) Impuesto a la Renta		490	-31,568,828			-31,568,828	-31,568,828	
Resultado del ejercicio Utilidad		492	147,503,438			147,503,438	147,503,438	
Pérdida		493	-				-	

Fuente: Elaboración Propia

Fecha: 31 de Octubre de 2015

Como podemos observar en la Tabla 10, la compañía considera que sus ingresos mensuales con de 505M, puesto que detrae los importes de los diferidos e incluye la totalidad de los proyectos liquidados.

Asimismo la compañía considera como ingresos no gravados, a todos aquellos referentes a los proyectos diferidos y detrae los ingresos liquidados, es por ello que el resultado del ejercicio es el mismo.

En la Tabla N° 11, se muestra la propuesta del cálculo del coeficiente después de haber analizado la literalidad de la normatividad contable y tributaria, se entiende entonces que los ingresos producidos en su totalidad en el ejercicio 2013, ascienden a un importe de S/ 905'600,891, en comparación con el cálculo de la compañía se cree conveniente considerar el importe tal sin ninguna deducción tal y como se presenta a continuación en la tabla 9:

Tabla 11: Propuesta de Cálculo de Coeficiente

INGRESOS NETOS	Según Cía	Cálculo Propuesto
Ventas Netas o ingresos por servicios	505'212,490	905'600,891
(+) Ingresos financieros gravados	1'121,197	1'121,197
(+) Otros ingresos gravados	1'931,258	1'931,258
(+) Enajenación de valores y bienes del activo fijo	4'325,186	4'325,186
TOTAL DE INGRESOS	512'590,131	912'978,532
Impuesto a la Renta	31'568,828	31'568,828
Coeficiente Calculado	6.1587%	3.4578%

Fuente: Elaboración Propia

Fecha: 31 de Octubre de 2015

El coeficiente que se calcula es mucho menor al que la compañía determina. La compañía calcula un coeficiente de 6.1587% para aplicar mensualmente a sus ingresos, resultando al final del ejercicio un Pago a Cuenta ascendente a S/

50'293,546, tomando en cuenta lo expuesto la compañía habría efectuado durante el ejercicio fiscal 2014, Pagos a Cuenta en exceso, puesto que si se tiene en cuenta el coeficiente propuesto por la presente investigación, la compañía puso haber efectuado un pago de S/ 29'675,141 tal y como podemos observar en la Tabla 12.

Tabla 12: Diferencia entre Anticipo de Impuesto Resultante y Anticipo de Impuesto Propuesto

PERÍODO TRIBUTARIO	FECHA DE PRESENTACIÓN	BASE IMPONIBLE	COEF.	IMPUESTO RESULTANTE SEGÚN CÍA	COEF. PROPUESTO	IMPUESTO RESULTANTE PROPUESTO
Enero	14/02/2014	48'759,209	3.2000%	1'560,295	3.2000%	1'560,295
Febrero	14/03/2014	52'500,471	3.2000%	1'680,015	3.2000%	1'680,015
Marzo	14/04/2014	81'511,139	6.1587%	5'020,027	3.4600%	2'820,285
Abril	15/05/2014	82'528,498	6.1587%	5'082,683	3.4600%	2'855,486
Mayo	13/06/2014	74'310,309	6.1587%	4'576,549	3.4600%	2'571,137
Junio	14/07/2014	65'756,589	6.1587%	4'049,751	3.4600%	2'275,178
Julio	14/08/2014	89'457,392	6.1587%	5'509,412	3.4600%	3'095,226
Agosto	12/09/2014	67'300,218	6.1587%	4'144,819	3.4600%	2'328,588
Setiembre	15/10/2014	98'321,033	6.1587%	6'055,297	3.4600%	3'401,908
Octubre	14/11/2014	72'034,123	6.1587%	4'436,366	3.4600%	2'492,381
Noviembre	15/12/2014	69'340,223	6.1587%	4'270,456	3.4600%	2'399,172
Diciembre	15/01/2015	63'452,947	6.1587%	3'907,877	3.4600%	2'195,472
Total		865'272,151		50'293,546		29,675,141
Pagos en exceso						20,618,405

Fuente: Elaboración Propia
Fecha: 31 de Octubre de 2015

Como lo indica la tabla descrita, el pago en exceso por el ejercicio 2014, fue de S/ 20'618.405. Se recomienda evaluar posibles escenarios que permitan recuperar los pagos en exceso efectuados, ya sea vía compensación contra el IR anual o por devolución, así como el procedimiento a aplicar en la determinación del coeficiente de los pagos a cuenta mensuales a partir de marzo del 2015, con ocasión de la presentación de la declaración jurada anual del IR correspondiente al ejercicio 2014.

VII. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Después de analizar y evaluar el método que empleó la compañía para la determinación del coeficiente a aplicarse a sus pagos a cuenta marzo – diciembre 2014, se concluye:

1. La compañía determina los ingresos de sus contratos de construcción de acuerdo a la NIC 11: Contratos de Construcción, reconociendo ingresos y costos dependiendo de su grado de ejecución.
2. La compañía al 31 de diciembre del 2013, liquidó dos contratos de construcción acogidos al derogado inciso c) del Art. 63 de la LIR. Para el ejercicio 2014, la compañía aún tenía dos contratos de construcción sujetos a dicho inciso. Teniendo en cuenta dichos datos, la compañía determinó su Estado de Resultados del ejercicio 2013 de manera correcta, teniendo en cuenta los ajustes a realizar a efectos de cumplir con la normativa tributaria que rige para dichos casos, es decir la compañía excluye los ingresos de las obras a liquidar en el 2014, e incluye los resultados de las obras liquidadas.
3. Respecto a la determinación del coeficiente del pago a cuenta, la compañía utilizó los Ingresos declarados a la Administración Tributaria por el ejercicio 2013, sin embargo siguiendo la literalidad de la norma contable y tributaria, la compañía no debió tener en cuenta ninguna inclusión o exclusión de ingresos. Considero que los ingresos del ejercicio 2013, fuera de ajustes, son ingresos que han sido reconocidos con fiabilidad por avances de obra, ceñido a lo que indica la NIC 11.
4. Al respecto, determino un coeficiente para la aplicación de los pagos a cuenta marzo-diciembre 2014 de 3.4600%, menor al de la compañía, que presenta un coeficiente de 6.1587%. En consecuencia, la compañía ha realizado pagos en exceso.

5. Estos pagos en exceso de 20.6 millones de soles, realizados por la compañía a favor de la Administración, han disminuido notablemente su flujo de caja, ocasionando la no disponibilidad de esos recursos para diferentes obligaciones que la empresa tiene actualmente e inclusive la opción a invertirlo. Si bien la compañía nos informó que pudieron hacerse cargo de todas sus obligaciones sin ningún problema, la falta de liquidez se torna como un punto en contra. La compañía debe evaluar la devolución de los mismos, además de determinar el uso del dinero a favor del crecimiento de la compañía. Para esto es importante un planeamiento de liquidez, puesto que nos está restando recursos de efectivo mensualmente.

Asimismo, se recomienda a la compañía:

1. Analizar con mayor detalle la normatividad contable y tributaria, teniendo en cuenta todo lo expuesto, de manera que podamos diferenciar el cálculo de los ingresos de una compañía de construcción, respecto a su Declaración Jurada Anual a la Administración y los ingresos considerados en para la determinación de su coeficiente aplicados a los pagos a cuenta, teniendo en consideración las acotaciones del legislador.
2. Evaluar el recupero ya sea vía compensación contra el IR Anual 2014 o por devolución.
3. Tener en cuenta el método propuesto para la determinación del coeficiente de los pagos a cuenta mensuales a partir de marzo 2015, con ocasión de la presentación de la declaración jurada anual del impuesto a la renta correspondiente al ejercicio 2014.
4. Realizar un planeamiento de liquidez, teniendo en cuenta los conceptos indicados por la NIC 11 para el caso de las empresas constructoras, asimismo incluir los resultados de la aplicación correcta de la normativa tributaria.

VI. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Abanto, M. (2014) Normas Internacionales de Contabilidad 2015 NIC, NIIF, SIC, CINIIF: Explicadas con casos prácticos. Lima: Gaceta jurídica

Asesoramiento y Análisis Laborales - AELE (2015) Impuesto a la Renta. Edición 2015. Lima: Etiqueta JL Hang Tag & Etiqueta.

Asesoramiento y Análisis Laborales - AELE (2015) Impuesto General a las Ventas Edición 2015. Lima: Etiqueta JL Hang Tag & Etiqueta.

Amat, O. (2008) Análisis de Estados Financieros: Fundamentos y Aplicación. Madrid: Editorial Gestión.

Apaza, M. (2012). Finanzas para contadores aplicadas al nuevo PCGE y a las NIIF. Lima: Editorial Instituto Pacífico.

Apaza, M. (2011). Contratos de construcción. Estados financieros. Lima: Pacífico Editores.

Atanacio, J. (2008). Norma Internacional de Contabilidad N° 11. Contratos de Construcción. Lima: Edición Fecate EIRL.

Ayala, P. (2014) Comentarios y Aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF, NIC, CINIIF y SIC). Lima: Instituto Pacífico.

Bernal, C. (2010) Metodología de la Investigación. Colombia: Pearson Educación.

Bernal, J. (2009) Tratamiento Tributario y Contable en las Empresas Constructoras. Lima: Actualidad Empresarial N° 191

Bravo, J. (2002) La Renta como Materia Imponible en el Caso de Actividades Empresariales y su Relación con la Contabilidad. Cuadernos Tributarios N° 28. Lima: VII Jornadas Nacionales de Tributación.

Camacho, C. (2014) Pagos a Cuenta Mensuales del Impuesto a la Renta: Criterios para su Determinación, Modificación y/o Suspensión. Lima: Gaceta Jurídica.

Código Civil Peruano (1984). Decreto Legislativo N° 295. Lima.

Dirección Nacional de Cuentas Nacionales de Instituto Nacional de Estadística e Informática (2010) Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las Actividades Económicas – CIIU Revisión 4. Lima: INEI.

Fonseca, O. (2007) Auditoría Gubernamental Moderna. Lima: Instituto de Investigación en Accountability y Control - IICO

Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (2010) Normas Internacionales de Información Financiera: emitidas a 1 de enero de 2010. London.

García, J. (1978). Manual del Impuesto a la Renta. Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios (C.I.E.T.).

García, J. (1980). “Manual del Impuesto a la Renta”. Santo Domingo: Centro Interamericano de Estudios Tributarios (C.I.E.T.).

García J. (2012). Contrato de Construcción – Modificación al Artículo 63 de la LIR. Lima: Actualidad Empresarial N° 260

Hernández R., Fernández C. y Baptista L. (2010) Metodología de la investigación. México: McGraw-Hill.

Instituto Pacífico SAC. (2012). Normas internacionales de contabilidad, Actualidad empresarial, Lima: Edición Pacífico.

Kerlinger, F.N. (1981): Enfoque Conceptual de la Investigación del comportamiento. Primera Edición. México:Interamericana

Smith, N.J. (2002) Engineering Project Management. 2da edición, UK, Blackwell Science.

Spisso Rodolfo (1991) Derecho Constitucional Tributario. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Tanaka Nakasome Gustavo (2001) Análisis de Estados Financieros para la Toma de Decisiones. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima

Villegas Héctor B. (1994) Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 5ª Edición. Buenos Aires: Editorial Depalma.

Jurisprudencia

Tribunal Fiscal (2001) Resolución N° 9257 sala 05

Tribunal Fiscal (2003) Resolución N° 4184 sala 02

Tribunal Fiscal (2003) Resolución N.° 2600 sala 05

Tribunal Fiscal (2004) Resolución N° 9175 sala 06

Tribunal Fiscal (2006) Resolución N°4975 sala 01

Tribunal Fiscal (2006) Resolución N° 2760 sala 05

Tribunal Fiscal (2010) Resolución N° 3080, sala 09

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2014)
Informe N° 51

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2012)
Informe N° 45

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2012)
Informe N° 95

VII. ANEXOS

Tabla 13: Matriz De Consistencia

“Análisis y Evaluación de la Determinación del Coeficiente para el cálculo de los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta ejercicio 2014, y sus implicancias tributarias con la NIC 11: Contratos de Construcción en la empresa constructora TECNT S.A.C.”

TITULO	FORMULACION DEL PROBLEMA	MARCO TEORICO	OBJETIVOS	HIPOTESIS	VARIABLES - OPERACIONALIZACION	DISEÑO METODOLOGICO				
						TIPO DE INVESTIGACIÓN	POBLACION	MUESTRA	METODOS	TECNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS
“ANÁLISIS Y EVALUACIÓN DE LA DETERMINACIÓN DEL COEFICIENTE PARA EL CÁLCULO DE LOS PAGOS A CUENTA EJERCICIO 2014, EN LA COMPAÑÍA TECNT S.A.C.”	¿LA COMPAÑÍA HA DETERMINADO CORRECTAMENTE EL COEFICIENTE PARA SU APLICACIÓN A LOS PAGOS A CUENTA DE EJERCICIO 2014?	- TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN o NIC I o NIC II - TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN - LOS PAGOS A CUENTA	ANALIZAR Y EVALUAR EL COEFICIENTE QUE DETERMINÓ LA COMPAÑÍA TECNT SAC PARA EL CÁLCULO DE LOS PAGOS A CUENTA, PARA EL EJERCICIO 2014.	“LA COMPAÑÍA DETERMINA CORRECTAMENTE EL COEFICIENTE PARA EL CÁLCULO DE SUS PAGOS A CUENTA, CORRESPONDIENTES AL EJERCICIO 2014 TENIENDO EN CUENTA LO DISPUESTO EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA EN CONCORDANCIA CON SU REGLAMENTO Y CON LAS NORMAS CONTABLES QUE REGULAN LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN – NIC 11”.	- Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta - Nic 11: Contratos de Construcción.	- INVESTIGACIÓN EX POST FACTO - DESCRIPTIVO	LA POBLACIÓN CONSIDERADA PARA ESTA INVESTIGACIÓN CORRESPONDE A LAS EMPRESAS DEL SECTOR CONSTRUCCIÓN E INFRAESTRUCTURA	LA MUESTRA PARA LA PRESENTE INVESTIGACIÓN ES LA COMPAÑÍA DE INGENIERÍA Y CONSTRUCCIÓN “TECNT SAC”	- ANALÍTICO - MÉTODO LÓGICO INDUCTIVO - MODELACIÓN	- TECNICAS DE GABINETE - TECNICAS DE CAMPO - INSTRUMENTOS

Fuente: Elaboración Propia
Fecha: 31 de Octubre de 2015

Anexo 01: Entrevista Realizada al Área Financiera de la Empresa

Instrucción: La presente técnica tiene por finalidad recabar información importante para el estudio de la “Análisis y Evaluación de la Determinación del Coeficiente para el cálculo de los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta ejercicio 2014, y sus implicancias tributarias con la NIC 11: Contratos de Construcción en la empresa constructora TECNT S.A.C”. Al respecto se le solicita, con relación a las preguntas que a continuación se presentan, se sirva responder en términos claros, en vista que será de mucha importancia para la investigación que se viene llevando a cabo.

1. ¿Cuáles son los principales contratos de construcción la empresa?
Vigentes y Concluidos
2. ¿En qué método tributario para empresas constructoras (Art. 63 del IR) están acogido estos contratos?
3. ¿Cómo están contabiizados cada contrato?
4. De tener contratos en diferentes Sistemas Tributarios (Art 63 del IR)
¿Cómo es que a partir de tener contratos en diferentes sistemas calcularon sus ingresos y costos declarados anualmente a la Administración Tributaria (respecto del ejercicio 2014)?
5. ¿Cuál es el método que emplearon para determinar el coeficiente de Impuesto a la Renta?
6. ¿Cómo determinan mensualmente como determinan su pago a cuenta?